Finanțe - Contabilitate

Contabilitate

Fundamentele şi noul cadru juridic

Gheorghe Crețoiu
Ion Bucur

Editura All Beck

657
C85

Prof. univ. dr.
Gheorghe Creţoiu

Prof. univ. dr.
Ion Bucur

Contabilitate

Fundamentele şi noul cadru juridic

CUPRINS

CUVÂNT ÎNAINTE XI

CAPITOLUL I. OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII 1

1.1. Scurtă privire istorică asupra contabilităţii 1
1.1.1. Etape ale formării şi dezvoltării contabilităţii 3
1.2. Definiţia şi obiectul contabilităţii 4
1.2.1. Teorii şi concepţii 4
1.3. Patrimoniul ca obiect al contabilităţii 6
1.3.1. Conceptul şi teoriile 6
1.3.2. Structura patrimoniului 9
1.3.3. Procesele economice şi modificările patrimoniului 13
1.4. Sfera de cuprindere şi funcţiile contabilităţii 14
1.5. Metoda şi principiile metodei contabilităţii 16
1.5.1. Conceptul de metodă 16
1.5.2. Principiile şi esenţa metodei contabilităţii în partidă dublă 17
1.5.3. Procedeele utilizate de metoda contabilităţii 21

CAPITOLUL II. INFORMAŢIA CONTABILĂ ŞI CERINŢELE PRACTICII SOCIALE. CADRUL JURIDIC AL CONTABILITĂŢII 23

2.1. Contabilitatea şi „imaginea fidelă" asupra întreprinderii 23
2.2. Producătorii şi utilizatorii informaţiei contabile 25
2.3. Normarea (normalizarea) şi armonizarea contabilităţii 27
2.4. Cerinţe esenţiale referitoare la calitatea informaţiei contabile 34
2.5. Principii şi norme contabile 38
2.6. Cadrul juridic al contabilităţii. Emergenţa dreptului contabil 43

CAPITOLUL III. BILANŢUL CONTABIL 47

3.1. Bilanţul contabil: definiţie, rol, funcţii 47
3.1.1. Definiţia şi componentele 47
3.1.2. Feluri de bilanţ 49
3.2. Conţinutul economico-juridic şi structura bilanţului 49
3.3. Tipuri de modificări în activ şi pasiv 51
3.3.1. Modificări de structură şi modificări de volum 51
3.3.2. Ecuaţia bilanţieră fundamentală şi formele ei 54
3.4. Modelul (forma) şi structura bilanţului – abordări contemporane 55
3.5. Regimul juridic al bilanţului în România 62

CAPITOLUL IV. CONTUL ŞI DUBLA ÎNREGISTRARE 71

4.1. Noţiunea de cont. Conţinutul şi structura contului 71
4.1.1. Definiţia şi conţinutul contului 71
4.1.2. Componentele contului 71
4.1.3. Funcţiile contului 73
4.1.4. Forma contului 74
4.2. Clasificarea conturilor 74
4.3. Reguli de funcţionare a conturilor 76
4.4. Analiza contabilă şi dubla înregistrare. Formula contabilă 78
4.5. Contul – sursă de informaţii contabile, economico-financiare şi juridice. Semnificaţia informaţiilor din conturi 81
4.5.1. Semnificaţia debitului unui cont 84
4.5.2. Semnificaţia creditului unui cont 85
4.5.3. Semnificaţia unui sold debitor final 85
4.5.4. Semnificaţia unui sold creditor final 85
4.6. Metode de înregistrare şi tratare a informaţiilor contabile. Contabilitatea matriceală 86
4.7. Planul de conturi general 86
4.8. Balanţa conturilor şi rolul ei în contabilitate 88
..... 89

CAPITOLUL V. ORGANIZAREA ŞI CONDUCEREA CONTABILITĂŢII 105

5.1. Consemnarea şi culegerea informaţiilor contabile. Documentele contabile 105
5.1.1. Definiţia şi clasificarea documentelor contabile 105
5.1.2. Importanţa şi funcţiile documentelor justificative 106
5.1.3. Conţinutul documentelor justificative. Reguli de întocmire şi utilizare a documentelor 107
5.2. Înregistrările în contabilitate. Ciclul operaţiilor contabile 110
5.3. Registrele contabile 113
5.3.1. Conţinutul, clasificarea şi structura registrelor 113
5.3.2. Registrele de contabilitate prevăzute de Legea nr. 82 115
5.4. Regimul juridic al registrelor şi altor documente de contabilitate în România 119
5.5. Formele de contabilitate 121
5.6. Obligaţiile agenţilor economici 123
5.6.1. Reglementări juridice actuale în România 124
5.6.2. Răspunderea pentru organizarea contabilităţii şi modalităţi de realizare a funcţiei contabile 125
5.6.3. Contravenţii şi infracţiuni în domeniul contabilităţii 126

CAPITOLUL VI. CARACTERIZAREA CONTURILOR UTILIZATE ÎN CONTABILITATEA FINANCIARĂ 131

6.1. Factori şi trăsături ale organizării contabilităţii financiare 131
6.2. Principii ale evaluării elementelor patrimoniale în contabilitate 133
6.3. Funcţionarea conturilor de capital 137
6.3.1. Noţiuni şi principii generale de organizare a contabilităţii operaţiunilor de capital 137
6.3.2. Conturile de capitaluri proprii 140
6.3.3. Contabilitatea rezervelor 143
6.3.4. Contabilitatea subvenţiilor pentru investiţii 145
6.3.5. Conturile de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli 145
6.3.6. Conturile de capitaluri împrumutate 148
6.4. Conturile de active imobilizate 150
6.4.1. Funcţionarea conturilor de imobilizări necorporale 151
6.4.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale şi a amortizării 152
6.4.3. Conturile de imobilizări financiare 159
6.4.4. Conturile de provizioane pentru deprecierea imobilizărilor 161
6.5. Conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie 162
6.5.1. Conceptul şi structura 162
6.5.2. Organizarea contabilităţii stocurilor 163
6.5.3. Contabilitatea stocurilor de materii şi materiale 166
6.5.4. Contabilitatea producţiei obţinute 168
6.5.5. Contabilitatea analitică a stocurilor 169
6.5.6. Conturile de provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie 172
6.6. Conturile de terţi 173
6.6.1. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii şi clienţii 173
6.6.2. Contabilitatea efectelor de comerţ 178
6.6.3. Contabilitatea contractelor de locaţie-finanţare (leasing financiar) 182
6.6.3.1. Conceptul şi formele 182
6.6.3.2. Reglementările şi înregistrarea în contabilitate 183
6.6.4. Contabilitatea decontărilor cu personalul şi a asigurărilor sociale 186
6.6.5. Contabilitatea decontărilor privind asigurările sociale 189
6.6.6. Relaţiile de decontare ale întreprinderii cu bugetul de stat şi cu fondurile speciale 190
6.6.7. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului şi cu asociaţii 196
6.6.8. Contabilitatea relaţiilor cu debitorii şi creditorii diverşi 197
6.6.9. Conturile de regularizare şi delimitative 199
6.6.10. Contabilitatea diferenţelor de curs valutar 200
6.7. Conturile de trezorerie 202
6.7.1. Contabilitatea investiţiilor financiare pe termen scurt 202
6.7.2. Contabilitatea disponibilităţilor băneşti şi a mijloacelor de plată 203
6.7.2.1. Principii generale 203
6.7.2.2. Conturile contabile utilizate 204

6.8. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor 209
6.8.1. Clasificarea activităţilor 209
6.8.2. Conturile de cheltuieli. Definirea şi recunoaşterea cheltuielilor 211
6.8.3. Conturile de venituri. Definirea şi recunoaşterea veniturilor 215
6.9. Contul de rezultate 219
6.9.1. Conceptul „rezultatului activităţii” 219
6.9.2. Modelul contului de profit şi pierdere 222
6.9.3. Indicatori esenţiali de activitate 223
6.9.4. Profit contabil şi profit impozabil 224
6.9.5. Conţinutul şi rolul contului 121 „Profit şi pierdere” 226
6.10. Conturile speciale 232

CAPITOLUL VII. CONTABILITATEA DE GESTIUNE (ANALITICĂ) 233

7.1. Principiile şi factorii organizării evidenţei şi calculaţiei costurilor 233
7.2. Conturile de calculaţie 234
7.3. Calculaţia costului şi a profitului 237

CAPITOLUL VIII. INVENTARIEREA PATRIMONIULUI 243

8.1. Conţinutul, necesitatea şi funcţiile inventarierii 243
8.2. Felurile şi principiile inventarierii 244
8.3. Organizarea şi etapele inventarierii 247
8.4. Documentele întocmite cu prilejul inventarierii 251
8.5. Evaluarea bunurilor inventariate 252
8.6. Stabilirea rezultatelor inventarierii şi înregistrarea lor în contabilitate 253
8.7. Inventarul ca document de contabilitate 256

CAPITOLUL IX. ÎNCHIDEREA EXERCIŢIULUI FINANCIAR-CONTABIL. SITUAŢIILE FINANCIARE ANUALE 261

9.1. Conţinutul procesului de încheiere a exerciţiului şi lucrările aferente 261
9.2. Situaţiile financiare anuale 263
9.2.1. Conceptul şi componentele 263
9.2.2. Obiective şi funcţii 264
9.2.3. Bilanţul şi contul de rezultate 265
9.2.4. Situaţia modificărilor capitalului propriu 266
9.2.5. Situaţia fluxurilor de trezorerie 267
9.2.6. Politici contabile şi note explicative 268
9.2.7. Aprobarea, depunerea şi publicarea situaţiilor financiare 271

9.3 Analiza situațiilor financiare 281
9.3.1. Analiza financiară statică 282
9.3.1.1. Indicatori de bază în analiza statică 283
9.3.1.2. Analiza patrimonială 283
9.3.1.3. Analiza funcțională 284
9.3.1.4. Analiza performanțelor 285
9.3.2. Analiza dinamică 287
9.4. Conturile şi situațiile financiare consolidate 289
9.4.1. Concepte principale 289
9.4.2. Criteriile de consolidare 291
9.4.3. Componentele, etapele şi tehnicile 291

CAPITOLUL X. CONTABILITATEA INSTITUȚIILOR PUBLICE 297

10.1. Normalizare şi diversitate în contabilitate 297
10.2. Contabilitatea instituțiilor publice – particularități 298
10.3. Obiective şi baza juridico-metodologică 300
10.4. Bazele contabilității instituțiilor publice 301
10.4.1. Contabilitatea fondurilor instituțiilor 302
10.4.2. Contabilitatea activelor fizice corporale (mijloace fixe şi terenuri) 303
10.4.3. Contabilitatea operațiunilor de leasing (locație) la instituții 308
10.4.4. Contul de active imobilizate necorporale 311
10.4.5. Reevaluarea şi amortizarea activelor fixe 311
10.4.6. Conturile de stocuri (materiale) 313
10.4.7. Finanțarea şi creditarea activității instituțiilor 314
10.4.8. Conturile de disponibilități băneşti 317
10.4.9. Conturile de decontări 318
10.4.10. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor 323
10.5. Închiderea conturilor şi întocmirea situațiilor financiare anuale la instituțiile publice 325

CAPITOLUL XI. AUDITUL FINANCIAR ŞI EXPERTIZA CONTABILĂ 331

11.1. Deformări posibile ale patrimoniului şi rezultatului şi implicațiile lor 331
11.2. Auditul financiar 333
11.2.1. Istoria şi conceptul 333
11.2.2. Tipuri de audit 335
11.2.3. Organizarea activității de audit în România 338
11.2.4. Auditul intern 343
11.2.5. Auditorii şi contractarea auditului 346
11.3. Expertiza contabilă 350
11.3.1. Definiția şi obiectul expertizei contabile 350

11.3.2. Expertul contabil 354
11.3.3. Organizarea expertizei contabile 357
11.3.4. Metodologia efectuării expertizei contabile 359
11.3.5. Raportul de expertiză contabilă, valorificarea expertizei contabile în practica judiciară 362

BIBLIOGRAFIE 365

CUVÂNT ÎNAINTE

Realizarea unei economii de piață funcționale, moderne şi eficiente implică transformări ample şi profunde în toate domeniile. Restructurările de ordin economic, instituțional şi social privesc în mod necesar şi sistemul de gestiune a activității firmelor, instituțiilor şi chiar a gospodăriilor populației. Este mai actuală ca oricând concluzia unuia dintre deținătorii Premiului Nobel pentru economie, Gary S. Becker (în 1992), potrivit căruia „[...] abordarea economică este atotcuprinzătoare, aplicabilă la întregul comportament uman, fie el un comportament ce implică prețuri în termeni monetari sau prețuri-umbră atribuite, decizii repetate sau rare, decizii importante sau minore, scopuri emoționale sau mecanice, persoane bogate sau sărace [...], oameni de afaceri sau politicieni, profesori sau studenți [...]"

În formarea gândirii economice şi îndeosebi a unui comportament economic, un rol important revine contabilității. Apărută cu multe secole în urmă, mai întâi ca practică şi apoi ca ştiință, ea s-a afirmat treptat ca „[...] una dintre cele mai sublime creațiuni ale geniului uman [...], fiind o oglindă a trecutului şi o călăuză a viitorului" (Goethe), asigurând reflectarea corectă şi gestionarea eficientă a averii „mobile şi imobile" şi a afacerilor „mari şi mărunte, în ordinea în care [acestea] au avut loc" (Luca Paciolo).

Aportul contabilității la formarea gândirii şi comportamentului economic al oamenilor este multiplu şi complex. În primul rând, el are la bază faptul că în contabilitate se combină, interacționând permanent, cunoştințele de teorie economică generală cu conceptele, principiile şi procedeele specifice (contabilității), precum şi cele din domeniul legislației economico-financiare, în cadrul unui proces unic şi riguros de analiză, evaluare, înregistrare, comparare şi comensurare a cheltuielilor cu veniturile, în vederea realizării unei activități eficiente. Toate acestea au drept premisă fundamentală înțelegerea esenței proceselor, fenomenelor, evenimentelor şi raporturilor economice şi juridice care formează obiectul înregistrărilor contabile, potrivit unui principiu afirmat în ştiința contabilă românească sub forma unui aforism binecunoscut: „Cine vrea să gândească contabil, trebuie să poată gândi economic" (Dimitrie Voina).

În acelaşi timp, contabilitatea, îndeosebi cea contemporană, cultivă – şi trebuie să o facă – respectul pentru adevărul economic şi imaginea fidelă asupra patrimoniului şi situației financiare a întreprinderii, bazate statornic pe reprezentarea concretă, exactă şi reală a faptelor de gestiune, a documentelor financiar-contabile, pe respectarea normelor legale şi, mai presus de toate, a cerințelor raționalității economice.

Prin informațiile pe care le produce şi le furnizează şi prin exigențele mari pe care le promovează, contabilitatea contemporană îi învață pe toți cei ce gestionează afacerile întreprinderilor, activitățile instituțiilor şi chiar resursele propriilor gospodării să-şi previzioneze fluxurile economice – monetare, resursele prezente şi viitoare –, ca suport de neînlocuit al angajării cheltuielilor şi investițiilor.

Ghidați de aceste idei, autorii prezentei lucrări, aflate la a IV-a ediție, au avut în vedere, *în primul rând*, necesitatea analizei şi prezentării cât mai clare şi accesibile a fundamentelor generale ale contabilității, prin care înțelegem conceptele, principiile, procedeele şi tehnicile contabilității, aşa cum acestea s-au constituit în procesul dez-

voltării teoriei, dar mai ales cum se aplică în practica contabilă actuală. *În al doilea rând*, s-a urmărit realizarea unui echilibru între analiza şi prezentarea teoretică a problemelor respective şi iniţierea celor ce studiază domeniul contabilităţii în aplicarea principiilor şi regulilor contabile în practică, atât pentru însuşirea mai bună a logicii şi bazelor contabilităţii, cât şi pentru utilizarea cunoştinţelor astfel dobândite în propria activitate, îndeosebi pentru desprinderea conţinutului şi semnificaţiei informaţiilor contabile larg accesibile prin situaţiile financiare anuale. *În al treilea rând*, o parte consistentă a cărţii de faţă a fost consacrată prezentării normelor şi reglementărilor care fixează actualul cadru juridic al contabilităţii în România şi care alcătuiesc prima sursă a ceea ce specialiştii numesc, pe bună dreptate, *Dreptul contabil*. În această privinţă, autorii au ţinut seama nu numai de propriul auditoriu, format din studenţi ai unor facultăţi de Drept şi Administraţie Publică, ci şi de faptul că în anii 2000-2003 s-a trecut la realizarea celei de-a doua etape a reformei contabilităţii româneşti, care implică şi armonizarea acesteia cu Directivele europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate. Ca urmare, în această ediţie am încercat să încorporăm în mod adecvat normele, prevederile şi concluziile decurgând din actuala redactare a Legii nr. 82/1991 - Legea contabilităţii, precum şi din reglementările adoptate de Ministerul Finanţelor Publice în anii 2001-2003.

Această lucrare este utilă unui cerc larg de cititori şi utilizatori: studenţi, economişti, practicieni ai domeniului, jurişti, specialişti din administraţie – tuturor celor care, într-o formă sau alta, lucrează cu informaţia contabilă sau au nevoie de aceasta.

Este adevărat că, în ultimul timp, imaginea contabilităţii a fost întinată de malversaţiunile contabile ale unor mari întreprinderi multinaţionale (de exemplu Enron, Worldcom) sau firme cunoscute de audit, care s-au soldat cu falimente, provocând o „criză de încredere în conturile întreprinderilor şi în audit" (Le Monde din 15.05.2003). Şi în România, în procesul privatizării, contabilitatea a fost antrenată nefericit în practici ilegale.

Prevenirea şi înlăturarea acestor abateri de la principiile şi normele contabile nu pot avea o bază mai solidă decât accentuarea profesionalismului şi etica ireproşabilă a slujitorilor contabilităţii, condamnarea şi reprimarea hotărâtă a practicilor ilegale şi lărgirea bazei de promovare a cunoştinţelor de contabilitate.

Ne permitem să încheiem cu afirmaţia profesorului american P.A. Samuelson, laureat al Premiului Nobel pentru economie (1970), care sublinia că „este absolut indispensabil omului modern de a se iniţia cât de puţin în elementele contabilităţii. Toţi cei ce lucrează în economie trebuie să fie în măsură să înţeleagă cele două procedee (relevee) esenţiale: bilanţul şi contul de profit şi pierdere".

Lucrarea a fost elaborată după cum urmează:

– Prof. univ. dr. Ion Bucur: cap. VI (6.5., 6.8., 6.9.), VII, IX, XI;

– Prof. univ. dr. Gheorghe Creţoiu: cap. I, II, III, IV, V, VI (6.1., 6.2., 6.3., 6.4., 6.6., 6.7.), VIII, X.

Autorii sunt conştienţi de limitele şi de perfectibilitatea lucrării lor şi, de aceea, vor fi recunoscători pentru orice observaţii şi sugestii.

Autorii

I
OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII

Conceptul de contabilitate este utilizat cu sensuri diferite. În primul rând, prin contabilitate se înţelege forma de evidenţă şi tehnicile prin care se consemnează, se culeg şi se prelucrează informaţiile referitoare la situaţia economico-financiară a unui sistem economic – întreprindere, firmă, economie naţională. În acest cadru, contabilitatea desemnează şi totalitatea informaţiilor referitoare la existenţa şi mişcarea patrimoniului unui agent economic şi stocarea în documentele şi registrele contabile.

În al doilea rând, prin conceptul de contabilitate se desemnează ştiinţa care are drept obiect fundamentarea principiilor, metodei şi tehnicilor de obţinere, prelucrare, analiză şi utilizare a informaţilor contabile, de organizare şi conducere a practicii contabile.

În fine, în al treilea rând, prin contabilitate se înţelege în practică şi compartimentul funcţional din structura organizatorică a unei întreprinderi care realizează activitatea de evidenţă contabilă. Henri Fayol, autor al lucrării „Administraţia industrială şi generală", examinând rolul contabilităţii, relevă că aceasta constituie organul vizual al conducerii, care trebuie să dea informaţii exacte, clare şi precise asupra întreprinderii.

Din cele de mai sus rezultă că noţiunea de contabilitate se referă atât la practica de contabilitate, cât şi la ştiinţa care orientează această practică.

În cadrul capitolelor care compun această lucrare, locul hotărâtor revine primelor două dintre sensurile conceptului de contabilitate. Cerinţele pregătirii economice a economiştilor, juriştilor şi a altor specialişti fac necesară atât cunoaşterea principiilor şi trăsăturilor contabilităţii, ca formă de evidenţă, de obţinere, prelucrare şi utilizare a informaţiilor contabile, cât şi pătrunderea temeinică a bazelor ştiinţifice ale acestei activităţi.

În acest cadru, un rol important îl are cunoaşterea procesului de formare şi dezvoltare a contabilităţii.

1.1. Scurtă privire istorică asupra contabilităţii

Denumirea de contabilitate îşi are originea în latinescul „computare" (a număra); economiştii E. Leauty şi A. Guilbault arată că în acest termen se află originea verbului „compter", care este radicalul cuvântului „comptable", iar acesta din urmă stă la baza celui de „comptabilité"[1].

Având în vedere originea termenului, care are în centrul său pe cel de cont, sau a conta, după unele lucrări, contabilitatea este definită – în tripla sa ipostază – drept: 1) ştiinţă a conturilor, 2) ansamblul conturilor (informaţiilor din conturi) unui individ sau unei colectivităţi şi 3) serviciul însărcinat cu ţinerea conturilor.

---

[1] Constantin G. Demetrescu, Ladislau Possler, Victor Puchiţă, Valeriu Voica, *Contabilitatea, ştiinţă fundamentală şi aplicativă*, Ed. Scrisul românesc, 1979, p. 22.

Se impune însă o precizare, pentru a preveni înțelegerea simplistă şi, uneori, vulgarizatoare a unor oameni care văd în contabilitate o ştiință a cifrelor şi calculelor. O facem prin referire la un reputat specialist în probleme de gestiune, doctor în ştiințe economice şi profesor la Universitatea Paris-8, care, în lucrarea „Contabilitatea în perspectivă", subliniază: „Cu toate că termenul francez *compter* (a număra, a socoti) îşi are originea în latinescul *computare* (a calcula), contabilitatea nu este un calcul propriu zis şi cu atât mai puțin o numărătoare sau socotire. Dacă numărarea este o simplă operație, constând în enunțarea unui şir de numere, socotitul este o acțiune ceva mai complexă, vizând evaluarea unei cantități în general, cu ajutorul cifrelor (dar uneori şi fără cifre).

„Contabilitatea este calitativ superioară socotitului pentru că ea corelează un ansamblu de calcule făcute şi ținute după anumite reguli. Ea este deci un sistem de informare supus unor convenții şi norme definite social şi nu poate să existe sau să se dezvolte decât în societăți umane care au atins un grad de organizare destul de înalt"[2].

Constituirea contabilității, ca ştiință şi ca sistem de principii şi tehnici de înregistrare, este rezultatul unui proces îndelungat şi complex. Originile acestuia sunt căutate uneori în formele simple şi primare de evidență din antichitate. Este însă îndreptățită observația că, deşi primele însemnări făcute în diferite forme rudimentare şi sporadice se găsesc la popoarele din antichitate, acestea nu pot fi considerate înregistrări contabile, deoarece nu se făceau pe baza unor principii şi în cadrul unui sistem închegat, după unele lucrări, tehnica fiind pusă la punct de italieni, la sfârşitul Evului Mediu[3].

Începuturile contabilității se găsesc în registrele comerciale, în care, o dată cu dezvoltarea schimbului de mărfuri şi a relațiilor de credit, au început a fi ținute în mod sistematic evidențele afacerilor. Cel mai vechi registru de contabilitate dublă menționat în literatura de specialitate italiană este cel al bancherilor cetății Genova, datând din anul 1340. Se apreciază că statutele unor cetăți italiene conțineau norme obligatorii de ținere a registrelor de către comercianți şi bancheri, încă în jurul anului 1200.

Chiar şi din această succintă prezentare se vede cum *constituirea contabilității a parcurs drumul de la practică la teorie,* practica fiind cea care, pe de o parte, a anticipat teoria şi metoda contabilității, iar pe de altă parte a impulsionat-o şi i-a formulat noi probleme.

Prima lucrare în care au fost analizate şi prezentate registrele comerciale şi regulile de ținere a acestora a fost scrisă de Benedetto Cotrugli şi era intitulată „Della mercatura e del mercante perfetto".

Cu toate că manuscrisul acestei lucrări a fost terminat în 1458, el a fost tipărit abia în 1573. Ca urmare, *părintele şi fondatorul contabilității este considerat Luca Paciolo, reputat matematician, care în 1494 a publicat, la Veneția, lucrarea intitulată „Summa de aritmetica, geometria, proporzioni et proporzionalita".* În cartea a IX-a a acestei lucrări, intitulată „Tractatus de computis et scripturis" a fost fundamentată metoda înregistrării în partidă dublă (scrittura doppia).

---

[2] Michel Capron, *Contabilitatea în perspectivă,* Ed. Humanitas, Bucureşti, 1994, p. 15-16.

[3] Fernand Baudin, *Dictionnaire de l'économie contemporaine,* Marabout Service, p. 75.

Apariţia lucrării lui Luca Paciolo a marcat începutul unei noi etape de bază în procesul de formare a contabilităţii. Ulterior au fost elaborate numeroase lucrări de contabilitate în Germania, Franţa, Anglia, Olanda, Belgia etc., care se bazau pe metoda fundamentată de Luca Paciolo.

Şi în România ţinerea registrelor, în care se consemnau operaţiunile economice ale întreprinderilor comerciale ca forme de contabilitate simplă, a reprezentat prima etapă de constituire a contabilităţii.

Prima lucrare de contabilitate a fost tipărită în anul 1837 la Braşov, sub titlul „Pravila comercială" şi aparţine lui Emanoil I. Nichifor, fiind o traducere din limba germană. Ea a jucat un rol important în fundamentarea şi popularizarea conceptelor de contabilitate în România. Contribuţii importante în acest domeniu au avut şi Dimitrie Jarcu, care în perioada 1843-1879 a scris peste o sută de studii şi articole, Ion Ionescu de la Brad, care a militat pentru aplicarea contabilităţii în agricultură, Th. Ştefănescu, profesor la Şcoala Comercială din Bucureşti, care a publicat, în 1880, primul curs complet de contabilitate, intitulat „Curs de contabilitate în partidă dublă" ş.a. Începând din 1913, eforturi importante pentru fundamentarea caracterului de ştiinţă al contabilităţii au fost depuse de Spiridon Jacobescu, profesor la Academia de Înalte Studii Comerciale şi Industriale din Bucureşti, care, împreună cu profesorul Alexandru Sorescu a publicat în perioada 1923-1938 cursul intitulat „Contabilitate comercială generală în legătură cu dreptul şi legile speciale ale comerţului"[4].

O contribuţie importantă la promovarea şi dezvoltarea contabilităţii a adus şi I. Evian, care a publicat numeroase lucrări ca: „Teoria conturilor" în 1940, „Contabilitatea dublă, înţelegerea raţională a economiei" (1946), iar în 1941 a elaborat primul anteproiect de lege pentru normarea contabilităţii.

1.1.1. Etape ale formării şi dezvoltării contabilităţii

Nu este în intenţia acestui curs să facă o caracterizare dezvoltată a istoriei contabilităţii. S-au scris pe această temă multe şi remarcabile lucrări şi capitole de lucrări. Prin cele de mai sus am intenţionat numai să subliniem caracterul complex şi îndelungat al procesului de formare şi dezvoltare al contabilităţii, precum şi marcarea principalelor momente, care pot contura şi etapele parcurse.

Chiar dacă orice periodizare poate fi discutabilă, aşa cum cu dreptate se afirmă nu de puţine ori, deoarece ea conturează o evoluţie liniară, deşi în realitate istoria ştiinţei respective este mai complexă şi sinuoasă, stabilirea etapelor procesului de formare şi dezvoltare a contabilităţii permite, după părerea noastră, o caracterizare mai completă şi, în acelaşi timp, mai nuanţată a procesului devenirii metodei şi ştiinţei contabile.

Analiştii disting mai multe etape ale acestui proces. Numărul lor este influenţat de criteriul luat drept bază de periodizare.

Profesorul francez Bernard Colasse, de exemplu, are în vedere următoarele: perioada Evului mediu; de la finele Evului mediu până la începutul secolului al XIX-lea; secolul al XIX-lea şi prima jumătate a secolului XX; perioada contemporană[5].

În prima etapă contabilitatea era – aşa cum s-a arătat şi mai înainte – simplă.

---

[4] Constantin G. Demetrescu, *Istoria contabilităţii*, Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1972.
[5] Bernard Colasse, *Comptabilité générale*, Economica, Paris, 1988, p. 2.

Începutul celei de-a doua etape a fost în strânsă legătură cu dezvoltarea şi extinderea comerţului şi băncilor, îndeosebi în marile oraşe ale Italiei de Nord – Florenţa, Genova şi Veneţia – ale căror bănci şi ai căror negustori activau însă în toată zona Mediteranei şi chiar în Europa de Nord.

Cea de-a doua etapă se caracterizează îndeosebi prin fundamentarea răspândirii şi consolidării contabilităţii în partidă dublă (perioadă situată între 1494 şi 1700), menită să îndeplinească un dublu rol: economic şi administrativ. Pe de o parte, ea era menită a reflecta în mod corect, clar şi operativ afacerile şi activitatea comercianţilor şi bancherilor şi să permită controlul agenţilor şi mandatarilor acestora. Pe de altă parte, contabilitatea trebuia să contribuie la amplificarea raţionalizării economice, prin gestionarea eficientă a patrimoniului. Pornind de la această relaţie, un cunoscut economist german, Werner Sombart, ajungea chiar să afirme, în lucrarea sa „Der modern Kapitalismus" (1928, ediţia a II-a, p. 118), că nu se poate imagina capitalismul fără contabilitate în partidă dublă, acestea două aflându-se una faţă de cealaltă precum forma şi conţinutul.

Chiar dacă afirmaţia este, desigur, o supralicitare – şi ea a format obiectul unor analize critice cunoscute – rămâne valabilă, după părerea noastră, ideea potrivit căreia *contabilitatea este menită să contribuie la realizarea raţionalizării economice.*

Cea de-a treia etapă, care cuprinde secolul al XIX-lea şi prima jumătate a secolului XX, s-a remarcat îndeosebi prin următoarele: a) consacrarea bilanţului şi contului de rezultate şi creşterea rolului contabilului în raporturile dintre asociaţi (acţionari) şi conducerea întreprinderilor; b) dezvoltarea contabilităţii analitice şi conturarea separaţiunii dintre contabilitatea generală şi contabilitatea analitică.

Ultima etapă, care cuprinde cea de-a doua jumătate a secolului XX şi perioada actuală, este marcată de patru procese majore:

a) normarea (normalizarea) şi reglementarea contabilităţii în cadrul fiecărei ţări;

b) introducerea pe scară largă a mijloacelor tehnice contemporane – la început mecanice şi electrice de calcul, iar în prezent a calculatoarelor moderne şi sistemelor/programelor informatice;

c) armonizarea şi internaţionalizarea contabilităţii;

d) dezvoltarea cercetării ştiinţifice în domeniul contabilităţii în condiţiile actuale.

Reglementarea, armonizarea, internaţionalizarea ştiinţifică îşi găsesc expresia în faptul că, în majoritatea ţărilor, contabilitatea se bazează pe o terminologie şi pe reguli comune şi produce documente de sinteză a căror prezentare este asemănătoare şi accesibilă tuturor categoriilor de utilizatori.

1.2. Definiţia şi obiectul contabilităţii

1.2.1. Teorii şi concepţii

Prima definiţie a contabilităţii şi a obiectului acesteia a fost dată de Luca Paciolo în lucrarea sa „Summa de aritmetica". În această lucrare, Paciolo consideră drept obiect al contabilităţii „... tot ceea ce aparţine negustorului, avere mobilă şi imobilă, precum şi toate afacerile sale mari şi mărunte, în ordinea în care au avut loc".

Literatura ulterioară a preluat aceste idei, dezvoltându-le, dar a adus în prim planul definirii contabilităţii şi alte concepte de bază, cum ar fi cele de patrimoniu, resurse, activ şi pasiv ş.a. În acelaşi timp, dezbaterile au condus la formularea unei

mari diversităţi de opinii, după unii contabilitatea fiind numai un sistem de tehnici de înregistrare sau arta de a ţine registrele de evidenţă, iar după alţii, o ştiinţă şi o tehnică specifice.

Este o realitate faptul că, în istoria ştiinţelor economice, contabilitatea a intrat ca o disciplină ştiinţifică predominant aplicativ-funcţională, formarea şi dezvoltarea ei fiind legate de activitatea firmelor şi, în general, a acelor ce gestionează valori economice autonomizate patrimonial.

În acest sens, ea s-a impus, înainte de toate, ca un sistem de tehnici şi mijloace de cunoaştere, gestiune şi mai ales de reflectare a resurselor firmelor şi a rezultatelor activităţii economice.

Dar elaborarea, dezvoltarea şi perfecţionarea acestor mijloace şi, în general, realizarea activităţii de înregistrare şi reflectare a patrimoniului implică principii şi norme ştiinţifice. De aceea, *ca teorie ştiinţifică, contabilitatea reprezintă un sistem de cunoştinţe şi principii care explică, formează şi informează*. Răspunzând în mod hotărât opiniilor unilaterale, Réné de la Porte, în lucrarea sa „Concepts et raisons de la comptabilité", definea contabilitatea ca fiind „ştiinţa conturilor aplicate la mişcările ciclurilor unor operaţii, pentru a le constata, grupa şi clasa în funcţie de obiectul lor şi de a trage din ele raţionamente cifrice în folosul fiecăreia din ştiinţele care le foloseşte".

Contabilitatea, ca tehnică de înregistrare şi de ţinere a registrelor, culege faptele economice, juridice, administrative şi financiare, pe care le înregistrează, le grupează pe valori identice şi omogene potrivit unor criterii şi cunoştinţe bine determinate. „Toate aceste cunoştinţe – sublinia reputatul profesor român I. Evian[6] –, nu le poate oferi doar o tehnică contabilă a înregistrărilor care se limitează numai la ţinerea evidenţei diferitelor categorii de bunuri din averea întreprinderii şi a datorilor acesteia, la calcularea rezultatelor obţinute în anul expirat".

Privită ca tehnică şi metodă de înregistrare, *contabilitatea reflectă şi controlează, pe baza unui sistem propriu de informaţii, patrimoniul unităţilor economice şi administrative, autonomizate din punct de vedere gestionar, modificările care se produc ca urmare a proceselor de aprovizionare, producţie şi desfacere, precum şi rezultatele obţinute în activitatea economică.*

Privită ca disciplină ştiinţifică, contabilitatea studiază şi fundamentează principiile, metoda şi normele după care se desfăşoară procesul de reflectare contabilă a fenomenelor economice, urmărind, în acelaşi timp, atât aplicarea în practică a acestor principii şi norme, cât şi perfecţionarea lor.

Şi în legătură cu obiectul contabilităţii s-au exprimat diferite poziţii şi concepţii care pot fi sintetizate în trei grupe: administrativă, juridică şi economică.

Conform concepţiei administrative (E. Pisani, G. Massa, V. Gitti), contabilitatea se ocupă cu reflectarea şi controlul în expresie valorică a faptelor administrative, în vederea conducerii eficiente a activităţii economice.

Potrivit **concepţiei juridice** (Fr. Hugli, R. Reisch, S. Sabino, Gr. Trancu-Iaşi, Sp. Iacobescu şi A. Sorescu), obiectul contabilităţii îl constituie patrimoniul unui subiect de drept privit prin prisma relaţiilor juridice, a drepturilor şi obligaţiilor, luate în corelaţie cu bunurile materiale la care se referă. În România, Spiridon Iacobescu a fundamentat pe larg acest punct de vedere: în cursul elaborat împreună cu Al.

---

[6] Ion Evian, *Contabilitatea dublă, înţelegere raţională a economiei*, Bucureşti, 1946.

Sorescu („Contabilitatea comercială generală în legătură cu dreptul şi legile speciale ale comerţului"), el a elaborat o teorie proprie, bazată pe concepţia juridică, denumită *teoria juridică patrimonială* asupra obiectului contabilităţii. El consideră că *teoriile contabile sunt bazate pe drept, iar materia contabilă este indisolubil legată de fondul juridic-economic, raporturile juridice fiind cele care fac obiectul înregistrărilor în contabilitate*. S. Iacobescu a pus la temelia teoriei contabilităţii principiul egalităţii schimbului patrimonial, care determină, în esenţă, modificările ce intervin în componentele patrimoniului.

Concepţia economică, la fundamentarea căreia au contribuit R.P. Cobby, E. Leautey, A. Guilbault, A. Gilbert, iar la noi în ţară îndeosebi I. Evian şi D. Voina, pune în centrul contabilităţii, ca obiect de cercetare, *circuitul capitalului, privit sub aspectul destinaţiei şi structurii lui – capitalul fix şi capitalul circulant – şi al modului de dobândire – capital propriu şi capital străin (împrumutat). Aceste procese şi fenomene sunt studiate nu izolat, ci în conexiune cu relaţiile juridice pe care le generează şi în cadrul cărora se formează capitalul.*

Exprimând foarte clar această concepţie, prin care se fundamentează şi caracterul de ştiinţă al contabilităţii, profesorul D. Voina sublinia: „Aş vrea să fie bine reţinut că ştiinţa contabilităţii observă şi studiază mişcările de valori provocate de fenomene economice şi de raporturi juridice, le reprezintă cifric, cantitativ şi valoric, printr-un procedeu de calcul specific şi stabileşte rezultatul circuitului anterior acestor mişcări de valori într-o perioadă de timp determinată"[7]. Prin teoria sa, D. Voina a adus un argument important în situarea contabilităţii în sistemul ştiinţelor economice şi în relevarea legăturii ei cu teoria economică, prin cunoscuta formulă: „cine vrea să gândească contabil, trebuie să poată gândi economic".

Cunoaşterea sistemului de contabilitate şi mai ales a modului în care se realizează înregistrările este condiţionată, pe de o parte, de înţelegerea proceselor şi fenomenelor economice, a modificărilor pe care ele le aduc în realitatea economică, a legăturilor pe baza cărora se produc aceste modificări. Pe de altă parte, cunoaşterea şi înţelegerea realităţii economice şi însuşirea metodei şi principiilor contabilităţii se sprijină pe stăpânirea conceptelor şi principiilor de bază ale ştiinţei economice.

Făcând parte din sistemul ştiinţelor economice şi bazându-se pe conceptele şi metodologia acestora, contabilitatea se distinge, în acelaşi timp, prin metode şi procedee specifice şi se bazează pe concepte proprii.

Între conceptele de bază pe care le utilizează atât ştiinţa economică generală (îndeosebi economia politică), cât şi contabilitatea, pe primul plan se află cele de avere - avuţie, capital, patrimoniu, resurse, cheltuieli, venituri, profit şi pierdere, efecte de comerţ ş.a.

1.3. Patrimoniul ca obiect al contabilităţii

1.3.1. Conceptul şi teoriile

Noţiunea de **avere** desemnează, în general, bunurile economice acumulate în proprietatea unei persoane fizice sau juridice.

---

[7] Dimitrie Voina, *Contabilitate generală*, Braşov, p. 20.

În unele lucrări de contabilitate, explicarea contabilităţii şi mai ales a unuia din principiile sale fundamentale se face folosind ecuaţia Avere = Capital (I.N. Evian), cele două concepte folosite în această egalitate desemnând două laturi ale bunurilor economice: în cazul noţiunii de avere se are în vedere latura concretă a acestora, ca existenţe economice care pot fi şi sunt utilizate în activitatea productivă şi comercială. În cazul capitalului, se are în vederea latura economico-juridică a bunurilor.

Noţiunea de **capital** este utilizată cu sensuri diferite, între care şi cel de drept pecuniar, sumă de bani avansată sau investită într-o afacere şi mai ales cel de relaţie de proprietate. Într-un sens mai general, el este înţeles ca totalitate a drepturilor de proprietate asupra activelor existente sau investite la un moment dat într-o întreprindere.

Activele pot fi constituite din bani, maşini, clădiri, pământ, materii prime, materiale, hârtii de valoare etc. Deci noţiunea de active este echivalentă cu cea de bunuri pe care întreprinderea le utilizează în activitatea economică. Aceste bunuri pot să aparţină întreprinderii, ca proprietate sau capital propriu sau să fie procurate prin împrumuturi şi deci lor să le corespundă datorii (capital împrumutat de la bancă sau de la terţi).

Ca urmare, se poate stabili următoarea ecuaţie între existenţele material-băneşti ale întreprinderii, pe de o parte şi sursele de proveniență a acestora, pe de altă parte:

1) *Active (bunuri) = Capital (propriu) + Datorii*

De unde se poate determina şi următoarea egalitate, cu o semnificaţie aparte:

2) *Capital (propriu) = Active – Datorii*

Cele două egalităţi pot fi considerate *ecuaţii de bază ale economiei de piaţă şi, de aceea, şi ale contabilităţii.*

La baza construcţiei teoretice şi a principiilor contabilităţii se află conceptul de **patrimoniu**. El a căpătat prioritate asupra conceptului de avere, care nu poate exprima relaţiile economico-juridice, drepturile şi obligaţiile întreprinderii.

Cu privire la acest concept s-au exprimat mai multe puncte de vedere sau mai multe orientări. Prima este cea **juridică** şi consideră că patrimoniul reprezintă ansamblul drepturilor şi obligaţiilor cu conţinut economic ale unui subiect de drept.

Cea de-a doua este **concepţia economică**, după care patrimoniul reprezintă totalitatea bunurilor economice, exprimate sau exprimabile în bani, precum şi a rezultatelor folosirii lor.

În contabilitate a rezultat o a treia orientare, care reuneşte elementele celor două concepţii anterioare şi este denumită **concepţia economico-juridică**. În România o asemenea poziţie a fost susţinută de prof. Spiridon Iacobescu, împreună cu Al. Sorescu, care defineau patrimoniul drept „un complex de drepturi şi obligaţiuni, cu respectivele lor obiecte de drepturi şi obiecte de obligaţiuni apreciabile în bani".

Patrimoniul reprezintă un concept prin care se desemnează structura economică şi juridică de *apropiere şi gestiune a valorilor materiale şi băneşti.* El reprezintă *forma de bază şi criteriul principal de autonomizare şi identificare a oricărei firme economice, în virtutea relaţiilor de proprietate şi a formei de gestiune.*

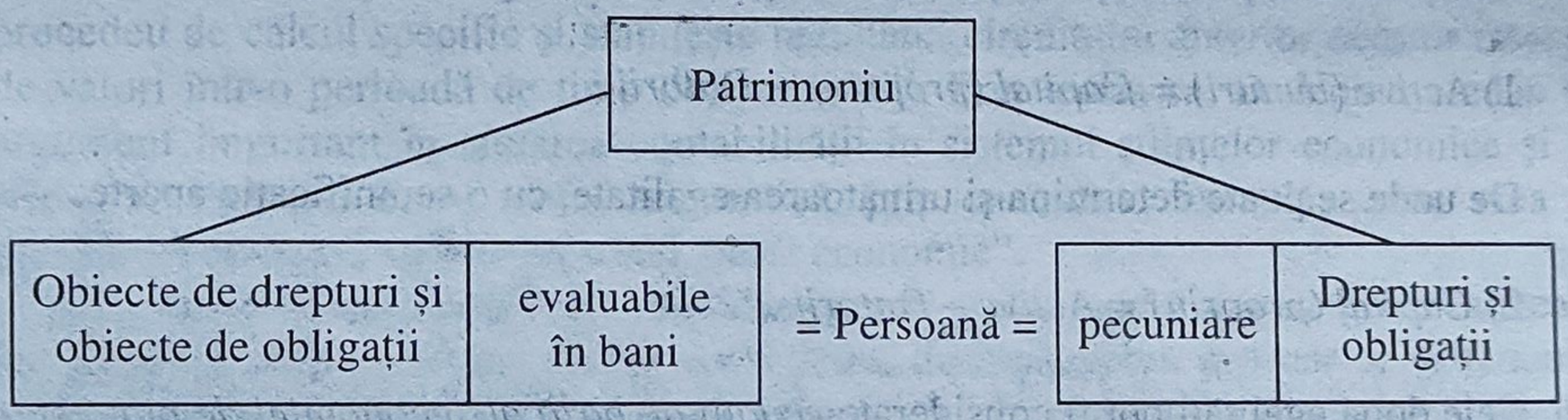
În acest cadru, atât regiile autonome, cât şi societăţile comerciale, indiferent de forma lor, dispun de un patrimoniu propriu şi de aceea sunt obligate să organizeze un sistem propriu de contabilitate. În general, *contabilitatea este grefată pe un patrimoniu.*

Patrimoniul implică două componente distincte, dar interdependente: *Subiectul* relaţiilor de proprietate, al drepturilor şi obligaţiilor reprezentat de o persoană fizică sau juridică cu drepturi şi obligaţii şi *obiectele de drepturi şi obligaţii,* care sunt formate din bunurile economice, bunurile materiale, bani etc.

Bunurile materiale deţinute de persoanele fizice sau juridice alcătuiesc **substanţa materială a patrimoniului**. Drepturile şi obligaţiile care se formează pe baza şi în legătură cu aceste bunuri, pentru subiectul economic constituie relaţiile economico-juridice, capitalul ca relaţie de proprietate şi exprimă *proveniența, sursele de constituire* a patrimoniului.

Persoana juridică sau fizică, în calitate de subiect al acestor drepturi şi obligaţii, se interpune între obiectele de drepturi şi obligaţii, pe de o parte şi drepturile şi obligaţiile care compun patrimoniul respectiv, pe de altă parte. *Patrimoniul poate fi deci definit ca totalitate a drepturilor şi obligaţiilor aparţinând unei persoane fizice sau juridice, precum şi a bunurilor economice la care se referă aceste relaţii.*

Pe baza acestei concepţii, patrimoniul poate fi prezentat astfel:



În condiţiile formelor diverse de organizare a întreprinderilor (firmelor) actuale, situaţia patrimoniului a devenit mai complexă, la unele forme existând o identificare, la altele o separare a patrimoniului afacerilor de patrimoniul personal.

Aşa cum se subliniază în literatura noastră[8], ipoteza separării patrimoniilor întreprinderii şi proprietarilor nu concordă cu realitatea juridică decât dacă întreprinderea este o societate comercială de capital sau de persoane. În acest caz, bunurile economice aduse de participanţi devin proprietatea societăţii, constituind un patrimoniu social propriu, independent de cel al asociaţilor. De asemenea, căpătând personalitate juridică, societatea nu mai acţionează prin asociaţii săi, ci prin reprezentanţii săi legali, denumiţi administratori, care sunt mandataţi de asociaţi (acţionari).

Prima componentă a patrimoniului este reprezentată, aşadar, prin bunuri (sau mijloace) economice. Ele pot să fie privite din două puncte de vedere: pe de o parte, al *formei şi existenţei* lor concrete. În acest sens, ele se prezintă ca bunuri corporale (materiale) şi bunuri nemateriale (necorporale).

Pe de altă parte, ele sunt o *determinare economică*, concretizată în utilitatea şi valoarea lor. Utilitatea exprimă capacitatea bunurilor de a satisface nevoi economice, iar valoarea, calitatea bunurilor de a intra pe piaţă şi de a se exprima în bani.

---

[8] Oprea Călin, Mihai Ristea, *Bazele contabilităţii,* Ed. Naţional, Bucureşti, 2000, p. 39.

A doua componentă a patrimoniului – drepturile şi obligaţiile – exprimă *raporturile economice şi juridice – de proprietate, de finanţare sau creditare* – în cadrul cărora se procură şi se gestionează bunurile.

Ele iau forma *drepturilor* în cazul în care titularul patrimoniului este şi proprietar, sau pentru partea la care el este proprietar, şi a *obligaţiilor*, pentru bunurile care nu-i aparţin titularului de patrimoniu.

De aici rezultă **egalitatea patrimoniului** care se reflectă şi se regăseşte în permanenţă în contabilitate:

Bunuri economice = Drepturi + Obligaţii

1.3.2. Structura patrimoniului

Cele două componente ale patrimoniului – bunurile economice, drepturile şi obligaţiile – se concretizează în contabilitate, aşa cum se va vedea mai departe, prin două concepte fundamentale: active, respectiv pasive.

Ele se prezintă însă într-o mare varietate structurală, aflată în strânsă legătură cu formele pe care le îmbracă bunurile şi sursele de proveniență a acestora, precum şi cu specificul activităţii şi al relaţiilor economice implicate.

A. În cazul **bunurilor economice**, sau al **activului**, criteriile principale după care are loc structurarea şi clasificarea elementelor componente sunt: *modul în care se realizează rotaţia capitalului, sau modul în care se consumă şi se înlocuiesc componentele respective, precum şi gradul de lichiditate*.

Din primul punct de vedere, bunurile economice sunt constituite din două categorii de bază:

1. *active fixe, sau imobilizate*, denumite în contabilitate *imobilizări*;
2. *active circulante*, denumite şi *capital circulant*, sau *mijloace circulante*.

Din punct de vedere al celui de-al doilea criteriu, acestea sunt prezentate în ordinea crescândă a lichidităţii.

1. **Activele fixe sau imobilizările** sunt formate din acele bunuri şi valori economice a căror perioadă de rotaţie este mai mare de un an şi care sunt folosite în mod repetat în activitatea economică, nefiind înlocuite după prima lor utilizare.

Privite din punct de vedere al formei de prezentare, activele fixe sau imobilizările cuprind următoarele grupe:

a) **imobilizări necorporale**, denumite şi imobilizări nemateriale sau active intangibile, formate din: cheltuieli de cercetare şi dezvoltare; concesiuni, brevete şi licenţe; fondul comercial ş.a.;

b) **imobilizări corporale**, constând din: maşini, utilaje, construcţii speciale, material rulant, clădiri şi depozite etc.

Dacă bunurile procurate sau create de întreprindere nu sunt terminate sau nu sunt montate pentru a funcţiona, ele sunt considerate în contabilitate **imobilizări sau investiţii în curs** (de realizare).

c) **imobilizări financiare**, care se prezintă ca investiţii şi plasamente de capital în activitatea (şi patrimoniul) altor societăţi comerciale. În această categorie intră: titlurile de participare (acţiuni şi părţi sociale investite la capitalul social); creanţe ataşate

participațiilor, împrumuturi acordate altor societăți prin cumpărare de obligațiuni sau alte titluri de credit *pe termen mediu şi lung*.

2. **Activele circulate** reprezintă acea parte a bunurilor sau mijloacelor economice care se prezintă sub formă de stocuri materiale sau în curs de execuție, disponibilități băneşti, creanțe sau alte valori. Caracteristica principală a acestora o reprezintă *mişcarea continuă şi schimbarea formei lor, pe măsura trecerii prin diferite faze ale circuitului activității economice*.

După forma concretă pe care o prezintă, precum şi după rolul lor în cadrul activității economice, activele circulante se compun din următoarele categorii:

a) **stocuri şi comenzi în curs de execuție**, formate din acele bunuri economice care fie că sunt folosite în producție care materii prime, materiale, piese de schimb ş.a., fie că rezultă din procesul de producție, ca produse finite şi semifabricate, fie că se află în diferite stadii de prelucrare ca producție neterminată;

b) **creanțele sau valorile în curs de decontare** (încasare), reprezentate prin bunurile economice avansate temporar unor persoane fizice sau juridice (avansuri spre decontare, avansuri pentru livrări ulterioare de producție sau prestări de servicii) sau prin livrări de mărfuri sau prestări de servicii, a căror valoare urmează să fie încasată ulterior. În funcție de cele două situații se disting *drepturile de creanță asupra debitorilor* şi *drepturile de creanță asupra clienților*.

Creanțele asupra clienților se referă numai la drepturile care decurg din operațiuni comerciale – livrări de mărfuri, executare de lucrări sau prestări de servicii către clienți.

În acest cadru, un loc aparte revine **efectelor comerciale de primit**, care sunt titluri de credit negociabile prin care se concretizează creanțe rezultate din relațiile comerciale – livrări de mărfuri şi servicii – şi care îmbracă forma cambiilor, biletelor la ordin etc.

Celelalte drepturi de creanță, altele decât cele cu caracter comercial, sunt evidențiate în contabilitate separat, în următoarele grupări structurale:

– decontări cu acționarii pentru aportul datorat la formarea capitalului social;

– debitori diverşi față de care creanțele iau naştere prin avansurile spre decontare, garanții depuse, reclamații, daune materiale etc.

c) **investiții financiare pe termen scurt**, acea parte a activelor patrimoniale care iau forma valorilor mobiliare achiziționate de întreprindere în vederea fructificării unor lichidități. În această categorie se cuprind: 1) titlurile de plasament sub formă de **acțiuni** şi obligațiuni dobândite pe termen scurt, pentru a realiza un câştig în momentul vânzării lor, ca urmare a diferenței de preț (curs) pe piața financiară. Acestea se deosebesc de imobilizările financiare prin faptul că au o durată de rotație (sau de realizare) mult mai scurtă, care în general nu depăşeşte un an; 2) instrumentele de trezorerie, emise de Ministerul Finanțelor, pe termen scurt, sunt forma bonurilor de casă şi a bonurilor de tezaur în vederea procurării de disponibilități băneşti şi achiziționate de unitățile economice de bănci sau populație.

d) **disponibilitățile băneşti** ale întreprinderilor, care reprezintă forma absolută de lichiditate, permițând întreprinderii să-şi onoreze obligațiile de plată în orice moment. Ele se prezintă în următoarele forme: numerar de casă; depozite de bănci în contul curent; depozite la termen la bancă; carnete de cecuri cu limită de sumă; acreditive.

B. Cea de-a doua latură a patrimoniului – denumită **drepturi şi obligaţii** sau **surse** sau **pasive** – evidenţiază, aşa cum s-a arătat mai înainte, modul de finanţare a bunurilor economice (activelor întreprinderii).

Privite din punctul de vedere al modului de finanţare, sursele se grupează în două categorii: a) finanţare proprie, sau surse proprii sau capital propriu (fonduri proprii) şi b) finanţarea străină a activului, surse atrase sau **datorii**. Un al doilea criteriu de analiză şi grupare a acestei părţi a patrimoniului întreprinderii îl constituie **gradul de exigibilitate** sau **termenul de decontare** a surselor de finanţare. Din acest punct de vedere, sursele sau pasivul se grupează în: a) surse de finanţare permanentă sau capital propriu (permanent) şi b) surse de finanţare temporare.

1. **Capitalul propriu** sau sursele proprii de finanţare a activităţii cuprinde mai multe părţi:

a) **capital individual** sau **social**, format la înfiinţarea societăţii comerciale ca aport personal, al asociaţilor sau al acţionarilor, în numerar şi natură şi majorat ulterior;

b) **primele de capital**, formate din primele de emisiune şi primele de fuziune şi destinat a servi la creşterea capitalului. El se creează ca diferenţă între preţul de emisie al noilor acţiuni şi valoarea nominală a acţiunilor (mai mică).

c) **diferenţele (sau rezervele) din reevaluarea imobilizărilor materiale şi a celor financiare**, în cazul în care aceste diferenţe înregistrează o creştere sigură şi durabilă;

d) **rezervele legale, statutare şi contractuale** se constituie pe seama unei părţi din profitul anului respectiv (şi din alte surse nete, cum ar fi diferenţele din reevaluare);

e) **subvenţii de investiţii** obţinute de la buget sau din alte surse.

2. A doua componentă de bază a surselor sau pasivului o reprezintă **capitalul străin, sursele împrumutate şi atrase sau datoriile şi obligaţiile**. Aceste surse fac parte şi figurează ca atare în contabilitatea întreprinderii din momentul naşterii datoriilor faţă de persoanele fizice şi juridice terţe şi până în momentul stingerii obligaţiilor respective şi îmbracă următoarele forme:

a) **împrumuturi primite de la bănci** sau alte instituţii financiare, precum şi cele provenind din emisiunea de obligaţiuni (sau creditele obligatare) – toate acestea fiind denumite şi **datorii financiare**;

b) **datoriile comerciale**, care apar în cadrul raporturilor de decontare cu furnizorii, sau al avansurilor primite de la clienţi, datoriile faţă de furnizori putând să ia şi forma efectelor comerciale de plată;

c) **datoriile fiscale, salariale şi sociale**, care concretizează obligaţiile faţă de bugetul de stat (impozite şi taxe), faţă de personalul propriu (salariile) şi faţă de bugetul asigurărilor sociale;

d) **datoriile faţă de asociaţi şi acţionari**, decurgând din capitalul vărsat şi din dividendele cuvenite acestora;

e) **creditorii diverşi**.

O componentă importantă a surselor patrimoniale este reprezentată prin ceea ce noul plan de conturi denumeşte provizioane.

Provizioanele reprezintă fonduri care se constituie pe seama cheltuielilor, în vederea acoperirii unor pierderi sau riscuri viitoare. Ele îmbracă multe forme şi se reflectă la diferite capitole ale pasivelor patrimoniale.

a) **provizioane pentru riscuri şi cheltuieli** (îndeosebi pentru litigii în curs de desfăşurare, pentru garanţii date clienţilor, pentru pierderi din operaţiuni de schimb valutar ş.a.).

b) **provizioane pentru deprecierea elementelor de activ neamortizabile** (stocuri, creanţe). La încheierea fiecărui exerciţiu financiar, provizioanele constituite se măresc sau se micşorează în raport cu valoarea care formează obiectul deprecierii.

Un rol deosebit în analiza patrimoniului revine **poziţiilor rectificate şi, respectiv, de regularizare**, prin care se corectează, prin adăugare sau diminuare, valoarea unor mijloace (active) economice sau, după caz, a unor surse (pasive), determinându-se valoarea lor reală. În această categorie intră amortizările la mijloacele fixe şi provizioanele pentru deprecierea valorii activelor şi creşterea valorii pasivelor.

Poziţiile de regularizare sunt reprezentate prin cheltuielile în avans, la mijloace economice şi veniturile în avans, la surse.

Deşi are o largă utilizare şi un rol important, patrimoniul ca entitate structurantă în contabilitate formează obiectul unor controverse accentuate, uneori fiind considerat o noţiune, respectiv o structură depăşită. Originea acestei atitudini se află în faptul că, în concepţia anglo-saxonă, reflectată şi în referenţialul contabil internaţional, este exclusă abordarea de tip patrimonialist. În acest spirit, „Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare", elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate (IASC) conceptele (şi elementele) utilizate în situaţiile financiare sunt cele de active, datorii (obligaţii), capital propriu, venituri, cheltuieli şi rezultate. Accepţiunile acordate acestor noţiuni prin Cadrul general IASC sunt următoarele:

„a) Un **activ** reprezintă o resursă *controlată* (subl. ns.) de către întreprindere, ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere.

b) O **datorie** (**pasiv**) reprezintă o obligaţie prezentă a întreprinderii ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse din întreprindere care încorporează beneficiile economice.

c) **Capitalul propriu** reprezintă interesul rezidual al acţionarilor în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor sale".

Aceste definiţii (împreună cu cele ale veniturilor şi cheltuielilor) centrează situaţiile financiare pe categoria de resurse, definind activul drept *o resursă controlată*, iar datoria ca o *angajare a resursei* la care se aşteaptă să rezulte o ieşire.

Controlul asupra unei resurse nu indică însă şi natura relaţiei de proprietate. De aceea, este întemeiată opinia potrivit căreia „...orice resursă controlată de întreprindere... trebuie să capete o formă juridică, iar dacă nu capătă formă juridică ea se defineşte prin raportarea la juridic. Sau, altfel spus, orice resursă controlată atrasă în circuitul economic, în măsura în care este investită şi folosită, devine patrimoniu".

Ca urmare, „la timpul prezent, categoria juridică de patrimoniu nu poate fi abandonată din calitatea sa de structură generală în măsură să organizeze toate elementele reprezentate în situaţiile financiare"[9].

---

[9] Oprea Călin, Mihai Ristea, *op. cit.*, p. 65.

1.3.3. Procesele economice şi modificările patrimoniului

Bunurile economice care formează substratul material al patrimoniului se află într-un proces de transformare, de la forma bănească la cea a factorilor de producţie – materii prime, materiale, maşini, utilaje etc. – care sunt folosiţi pentru producerea de noi materiale şi servicii, acestea, la rândul lor, prin vânzare pe piaţă, transformându-se în bani.

Această mişcare a capitalului parcurge mai multe stadii: *aprovizionarea, producţia şi desfacerea.*

În acelaşi timp, transformările care se desfăşoară iau forma activităţii de exploatare şi activităţii financiare (procurarea de mijloace băneşti, plasarea de capitaluri etc.).

Transformările produse de aceste procese economico-sociale şi financiare produc *două genuri de modificări ale patrimoniului:* a) *de volum*, care conduc la creşterea sau micşorarea valorii patrimoniului; b) *de structură*, care se concretizează prin trecerea dintr-o formă în alta (de exemplu activele băneşti sunt utilizate prin achiziţionarea de active materiale) sau printr-o schimbare în structura capitalului şi a obligaţiilor (de exemplu se stinge o obligaţie faţă de furnizor printr-un împrumut bancar).

În fine, contabilitatea, ca sistem de evidenţă şi informare, pune în evidenţă **rezultatele economico-financiare** ale activităţii, acestea reflectând modul în care sunt gestionate bunurile patrimoniale, dar furnizând şi baza pentru amplificarea capitalului.

Producerea de bunuri şi servicii şi realizarea lor pe piaţă determină consumuri şi cheltuieli şi sunt însoţite de formarea de venituri.

Cheltuielile delimitează raporturi patrimoniale, care iau naştere în procesele de angajare, achiziţionare, consum şi plată a resurselor economice, utilizate pentru producerea de bunuri şi servicii. Ele îmbracă o mare varietate, în funcţie de natura activităţii, de modul de realizare, de obiectul şi tehnicile evidenţei.

Veniturile exprimă raporturi patrimoniale constituite în legătură cu rezultatele obţinute din vânzarea de mărfuri şi servicii. Ele pot fi identificate şi evidenţiate în **trei momente principale:** 1) **obţinerea rezultatelor, a producţiei finite;** 2) **vânzarea produselor care poate avea loc pe credit, cu plata imediat sau prin bancă;** 3) **încasarea valorii mărfurilor respective**.

Veniturile pot proveni din activitatea de bază sau din alte activităţi desfăşurate de întreprindere.

Compararea veniturilor cu cheltuielile conduce la determinarea rezultatului total, care, în funcţie de raportul care se stabileşte între cele două componente, poate prezenta următoarele situaţii:

1) Cheltuieli < Venituri = Profit
2) Cheltuieli = Venituri = Punct mort al activităţii (rezultatul este 0)
3) Cheltuieli > Venituri = Pierderi

Profitul sau pierderea reprezintă **rezultatul net** al activităţii economice.
De aici rezultă o altă egalitate patrimonială de bază:

$$Cheltuieli \pm Rezultatul\ net = Venituri$$

În concluzie, din punct de vedere *al conținutului*, obiectul de studiu/analiză și înregistrare al contabilității îl constituie:

– bunurile economice (activele) gestionate și sursele de formare a acestora (pasivele);

– procesele economice și operațiunile prin care se realizează aceste procese și care aduc modificări patrimoniului;

– rezultatul obținut din activitatea economică desfășurată.

Din punct de vedere al entităților studiate/înregistrate, obiectul contabilității îl formează:

– patrimoniul unei persoane fizice care are calitate de comerciant, desfășurând activitate independentă;

– o întreprindere/societate comercială organizată juridic ca societate de persoane sau de capitaluri, pentru care se întocmesc situații financiare, denumite și conturi individuale;

– un grup de societăți, pentru care se întocmesc situații consolidate sau conturi consolidate;

– ansamblul economiei naționale.

1.4. Sfera de cuprindere şi funcţiile contabilităţii

Contabilitatea de particularizează prin aceea că se ocupă cu evidența, calculul, analiza și controlul în etalon monetar ale valorilor economice separate patrimonial.

Astfel definită, contabilitatea reprezintă o *formă de evidență*, o componentă a sistemului informațional, *iar obiectul ei este constituit din patrimoniul persoanelor fizice și juridice, din procesele economice care aduc modificări acestui patrimoniu, precum și din rezultatele activității economice.*

Ca știință, contabilitatea constituie *baza teoretică a practicii de evidență* și conferă acesteia metoda și principiile de înregistrare a circuitului valorilor economice, delimitate patrimonial și pe o anumită perioadă de gestiune.

Teoria contabilă, creată și susținută de știința contabilă, îndeplineşte un triplu rol; mai întâi, unul *explicativ*: ea trebuie să explice practica în acest domeniu; în al doilea rând, un rol *normativ,* constând în evaluarea calității muncii contabile și, în fine, în al treilea rând, un rol *predictiv*, care trebuie să se concretizeze în formularea căilor de soluționare a problemelor viitoare ridicate de practică. Acest triplu rol al teoriei contabile, se subliniază în literatura de specialitate, face ca ea să fie utilă deopotrivă „producătorilor" de contabilitate, contabililor înșiși, precum și utilizatorilor de documente contabile; ea este cadrul de referință care, pe de o parte, permite contabililor să învețe și să-și exercite meseria lor, iar pe de altă parte, permite utilizatorilor de informații contabile să înțeleagă și să aprecieze documentele care le-au fost prezentate[10].

Ca practică de evidență, contabilitatea s-a constituit, înainte de toate, la nivelul unităților economice, al întreprinderilor. Ea a răspuns în acest fel nevoilor practicii comerciale, industriale și bancare, urmărind să reflecteze în mod sistematic și ordo-

[10] Bernard Colasse, profesor la facultatea de Drept, Științe Economice și Gestiune din Nancy, *Comptabilité Générale,* Economica, Paris, 1988, p. 30.

nat situaţia patrimoniului şi rezultatele activităţii economice. Ulterior, sfera de cuprindere a contabilităţii s-a extins treptat şi la alte niveluri ale economiei.

În general contabilitatea este abordată sub *trei forme principale*[11]: contabilitatea întreprinderii; contabilitatea publică; contabilitatea naţională.

Contabilitatea întreprinderii, ca cea mai veche formă, a cunoscut şi ea o dezvoltare importantă, astfel încât, privită din punct de vedere al obiectului şi tehnicilor, ea cuprinde cel puţin *trei componente esenţiale*: contabilitatea generală (denumită şi financiară), contabilitatea analitică şi controlul bugetar.

Contabilitatea generală (financiară) *are un dublu obiectiv*: pe de o parte, evidenţa cheltuielilor şi produselor întreprinderii, în vederea exprimării şi măsurării profitului, iar pe de altă parte, evidenţa sistematică a activelor şi obligaţiilor societăţii comerciale, în vederea prezentării evoluţiei şi compoziţiei capitalului acesteia. Prin contabilitatea în partidă dublă, aceste două aspecte sunt atinse simultan în cadrul exerciţiului financiar.

Contabilitatea analitică *(denumită şi internă sau de gestiune) are o triplă funcţie*: a) ea trebuie să permită determinarea costurilor de producţie şi a preţului de revenire (cost de producţie + costul de distribuţie) ale bunurilor şi serviciilor; b) analiza eficienţei şi randamentelor diferitelor activităţi; c) furnizarea datelor necesare pentru evaluarea anumitor elemente din activul bilanţului (bunurile de producţie create de întreprindere, produsele finite etc.).

Controlul bugetar este considerat ca fiind domeniu de previziune al contabilităţii, el încercând să prevadă vânzările şi mai ales profitul. Controlul bugetar îşi datorează denumirea, după unele aprecieri[12], faptului că această parte a contabilităţii permite întreprinzătorului să-şi controleze şi orienteze activitatea pe baza comparării datelor previzionate cu cele realizate; diferenţele între previziune şi realizări fiind folosite ca bază pentru relevarea omisiunilor şi erorilor şi pentru optimizarea deciziilor viitoare.

Contabilitatea publică desemnează activitatea de înregistrare a operaţiunilor financiare care rezultă din execuţia bugetului de venituri şi cheltuieli al organismelor publice.

Contabilitatea naţională cuprinde ansamblul operaţiunilor de măsurare a activităţii economice a unei naţiuni pe o perioadă determinată, de regulă pe un an. Rezultatul acestei activităţi se concretizează în determinarea produsului naţional şi a altor indicatori macroeconomici. Contabilitatea naţională este deci o reprezentare simplificată şi cifrată a tuturor operaţiunilor economice realizate într-un an în cadrul economiei naţionale a unei ţări, precum şi în relaţiile acesteia cu restul lumii.

În acest scop, contabilitatea naţională grupează activităţile în mai multe sectoare instituţionale, care alcătuiesc **conturile naţionale**. Fiecare cont prezintă un sold semnificativ care se regăseşte în contul următor sub formă de resursă.

În România, sfera de acţiune a contabilităţii este definită prin Legea nr. 82/1991 – legea contabilităţii, modificată şi completată, care prevede obligaţia organizării şi conducerii contabilităţii proprii pentru toate unităţile patrimoniale: societăţi comerciale, companii naţionale, regii autonome, institute naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţi cooperatiste, instituţii publice, asociaţii, persoane fizice autorizate să desfăşoare activităţi independente.

---

[11] Alain Cotta (coord.), *Dictionnaire de science économique*, Mame, Paris, 1968, p. 107-108.
[12] *Idem*, p. 109.

Aşa cum s-a remarcat şi la începutul acestui capitol, contabilitatea a luat naş din cerinţele şi în procesul practicii economico-sociale. Existenţa ei este determina în esenţă de utilitatea pe care o prezintă. S-au invocat trei raţiuni care fundamente existenţa contabilităţii: a) pentru că există schimburi comerciale între fiinţele ui sau agenţii economici; b) pentru că resursele umane, financiare, naturale şi teh există în cantităţi limitate; c) pentru că există terţe persoane interesate de infc financiar-contabilă[13].

Cât priveşte statutul ei, istoria dezbaterilor a fost şi mai este plină de co contabilitatea fiind definită fie ca „arta ţinerii conturilor", fie numai ca „tehnic gistrărilor", fie ca ştiinţă şi tehnică, fie ca reunire a tuturor acestor atribute. O a amplă şi documentată a acestor dezbateri şi controverse se conţine în lucrarea sorului univ. Ion Ionaşcu[14], care, în final, abordează contabilitatea sub un triplu a) arta înregistrărilor contabile; b) tehnică de gestiune; c) o ştiinţă economico-s matură, cu obiect, paradigme şi concepte (limbaj) proprii. Ca sistem de infor documente (şi suporţi tehnici) în care sunt fixate aceste informaţii, contabilitate un rol major şi îndeplineşte funcţii importante pentru practica economică: a) mi informare şi instrument de gestiune; b) mijloc de analiză, evaluare şi control; c) ba raporturilor de arbitraj între agenţii economici; d) mijloc de probă în justiţie.

1.5. Metoda şi principiile metodei contabilităţii

1.5.1. Conceptul de metodă

Obiectul de studiu al contabilităţii se sprijină pe o metodă corespunzătoare, care particularizează această ştiinţă de celelalte ştiinţe economice.

Din punct de vedere al metodei distingem: **contabilitatea în partidă simplă** şi **contabilitatea în partidă dublă**.

În conformitate cu conceptul general de metodă şi ţinând seama de larga răspâ dire a celei din urmă, **metoda contabilităţii** poate fi definită ca *sistemul logic de diere a existenţei şi mişcării elementelor patrimoniale – care formează obiectul ei studiu –, sistem concretizat în dubla reprezentare a patrimoniului şi dubla îni gistrare a operaţiunilor care-i aduc transformări şi privit în strânsă legătură procedeele şi instrumentele de realizare.*

În esenţă, metoda se reflectă în legătura permanentă ce se realizează între mi cele economice, pe de o parte şi procesele economice, pe de altă parte.

Astfel, procesele economice nu se pot desfăşura fără existenţa mijloacelor econo mice, iar mişcările şi transformările care au loc în mijloacele economice nu sunt posibile fără acţiunea procedeelor economice care generează cerere de mijloa economice.

Totodată, trebuie avut în vedere faptul că procesele economice se desfăşoară faze şi în interdependenţa lor. De aici şi mijloacele economice sunt urmărite contabilitate pe feluri şi pe total, în existenţa, mişcarea şi transformarea lor, pre şi a rezultatelor finale ale acestor activităţi.

---

[13] Niculae Feleagă, *Îmblânzirea junglei contabilităţii – concept şi normalizare în contabilitate*, Ed. Economică, Bucureşti, 1996, p. 17.

[14] Ion Ionaşcu, *Epistemologia contabilităţii*, Ed. Economică, Bucureşti, 1997, p. 15-38.

Toate acestea se realizează într-un cadru bine delimitat, în spațiu economic şi în timp, în strânsă legătură cu dinamica şi complexitatea activității economice.

1.5.2. Principiile şi esenţa metodei contabilităţii în partidă dublă

Ca urmare, dubla reprezentare şi dubla înregistrare – care împreună alcătuiesc ceea ce se denumeşte teoria partidei duble – se completează cu alte componente, alcătuind, în esență, *sistemul principiilor şi regulilor metodologice pe care se clădeşte metoda contabilității şi care stau la baza logicii înregistrărilor contabile.*

Acest sistem cuprinde:

– principiul entității patrimoniale sau contabile;
– dubla reprezentare a stării patrimoniului;
– dubla înregistrare a operațiunilor economice şi financiare;
– principiul înregistrării cronologice şi sistematice;
– principiul înregistrării sintetice şi analitice;
– fundamentarea documentară a înregistrărilor contabile;
– principiul autonomiei exercițiului şi al înregistrării complete (exhaustive), dar cu delimitarea pe perioade de gestiune a operațiunilor.

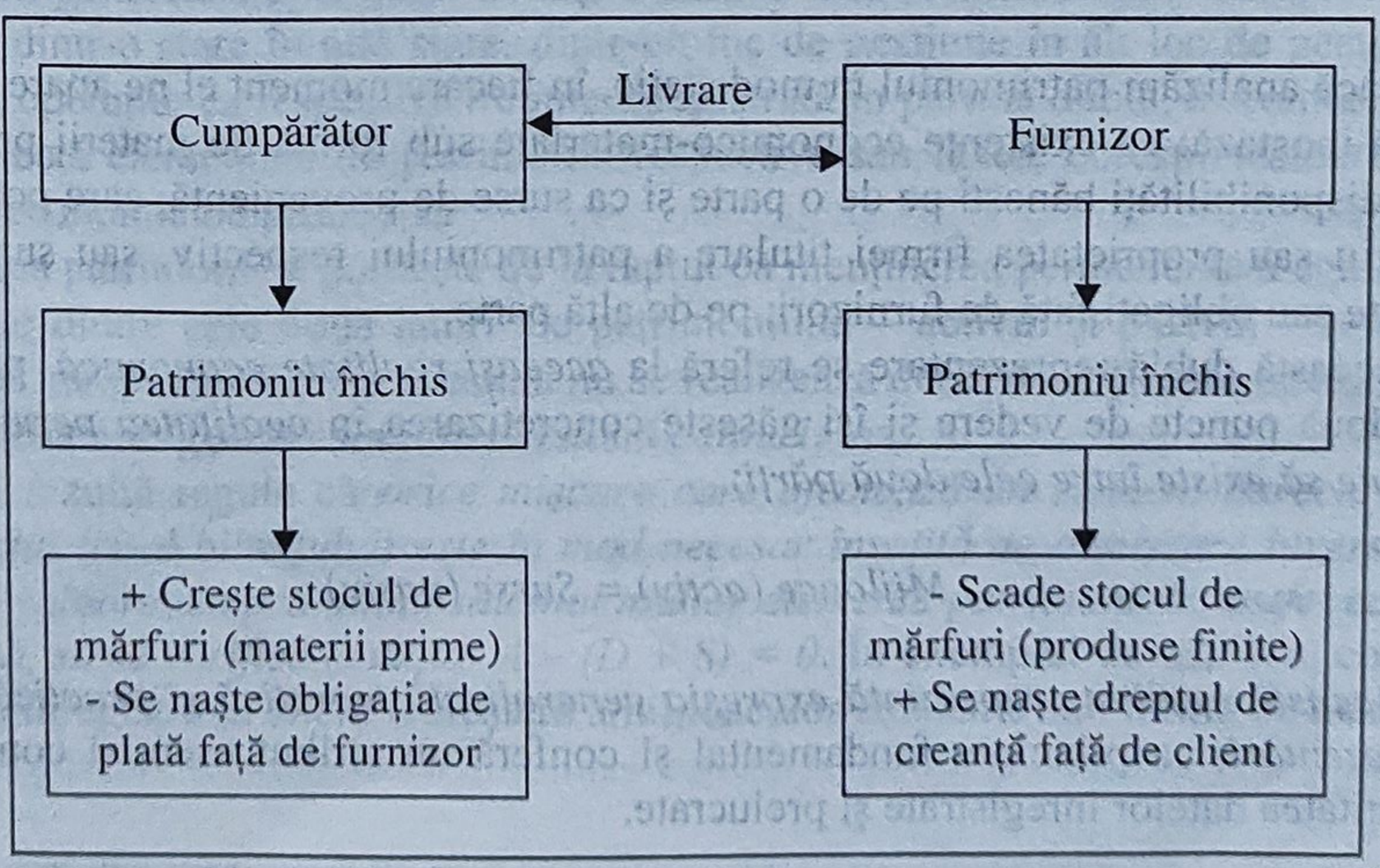
Vom analiza pe scurt conținutul fiecăruia din aceste principii.

1. Contabilitatea este grefată pe un patrimoniu şi se organizează la un patrimoniu considerat închis.

Potrivit acestui principiu, operațiunile economice care aduc modificări patrimoniului sunt analizate numai din punct de vedere al unui singur titular, care răspunde de acest patrimoniu.

Pentru înțelegerea acestui principiu, ca şi a următoarelor, ne vom referi, ca exemplu, la aprovizionarea cu mărfuri (în cazul unui comerciant) sau cu materii prime (în cazul unei întreprinderi industriale) de la un furnizor.

Această operațiune se reflectă atât în contabilitatea clientului (cumpărătorului), cât şi în cea a furnizorului (vânzătorului), sub două aspecte, după cum urmează:



791374
"GH. ASACHI"
IAŞI

2. Principiul dublei reprezentări a patrimoniului are o determinare reală, dată de cele două laturi ale patrimoniului, care cuprinde, pe de o parte, activele sau mijloacele economice ale întreprinderii privite din punct de vedere al existenței lor materiale, al structurii şi destinației lor, iar pe de altă parte, ca surse de proveniență, ca drepturi şi obligații, ca relații economico-juridice.

Realizarea acestui principiu presupune utilizarea a două rânduri de conturi pentru reflectarea celor două laturi ale patrimoniului.

În exemplul de mai sus, mărfurile sau materiile prime primite de la furnizor dau naştere la două fenomene distincte şi de natură diferită: întreprinderea dispune de stocuri de mărfuri sau materii prime, dar, până când va întocmi formele de plată şi se va realiza transferul sumelor corespunzătoare, în contabilitatea întreprinderii cumpărătoare se va înregistra şi obligația acesteia față de furnizor. Astfel că în acest patrimoniu vom avea:

la Activ:
+ Stocuri de mărfuri

la Pasiv:
+ Obligații față de furnizor

Un alt exemplu: dacă întreprinderea contractează un credit bancar, la Activ va avea o sumă de bani, iar la Pasiv – obligația față de bancă.

În momentul în care se va face plata mărfurilor primite de la furnizor, în cadrul mijloacelor (activului) va avea loc diminuarea disponibilităților băneşti ale întreprinderii, cu valoarea cu care au crescut stocurile de mărfuri, iar în cadrul surselor (pasivului) se vor stinge obligațiile întreprinderii față de furnizor cu valoarea mărfurilor plătite.

Deci:

– Disponibil = – Datorii față de furnizor

Dacă analizăm patrimoniul în mod static, în fiecare moment el ne apare în această dublă ipostază: ca existențe economico-materiale sub formă de materii prime, mărfuri, disponibilități băneşti pe de o parte şi ca surse de proveniență, care pot fi capital propriu sau proprietatea firmei titulare a patrimoniului respectiv, sau surse împrumutate sau obligați față de furnizori, pe de altă parte.

Această dublă reprezentare se referă la *aceeaşi realitate economică,* privită însă din două puncte de vedere şi îşi găseşte concretizarea în *egalitatea permanentă ce trebuie să existe între cele două părți*:

Mijloace (activ) = Surse (pasiv)

Această egalitate reprezintă expresia generalizată teoretică şi practică a dublei reprezentări, ca principiu fundamental şi conferă un atribut esențial contabilității: exactitatea datelor înregistrate şi prelucrate.

"IHCASA.HO"
IAŞI

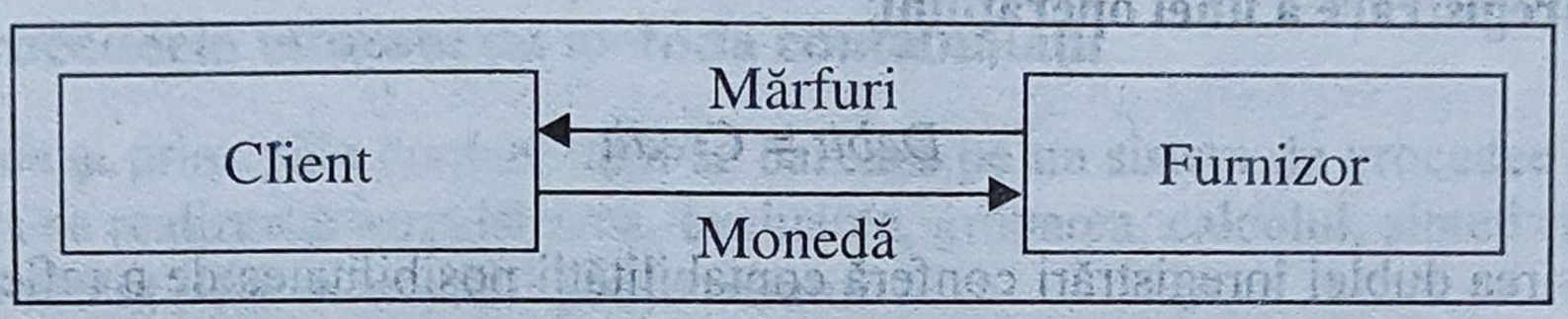
3. Principiul dublei înregistrări

Aşa cum se relevă în literatura de specialitate, geneza acestui principiu este complexă şi are rădăcini istorice, dar acum, la sfârşitul secolului XX, două raţionamente/explicaţii prezintă importanţă şi corespund la două concepţii cu privire la rolul contabilităţii[15]: explicaţia prin fluxuri şi explicaţia patrimonială (sau prin stocuri).

Explicaţia prin fluxuri, influenţată mai ales de formarea contabilităţii generale şi dezvoltarea analizei financiare, are la bază mecanismul schimbului reprezentat sub formă de flux şi ideea că obiectul contabilităţii îl reprezintă reflectarea (memorizarea) fluxurilor.

Mai concret, se poate spune că o relaţie de schimb în care plata mărfii se face imediat dă naştere la două fluxuri de sens contrar, de aceeaşi intensitate şi valoare:

1) transferul mărfii de la furnizor către client şi
2) transferul monedei de la client la furnizor.



Pentru fiecare participant la schimb, relaţia economică respectivă constă din două operaţiuni (fluxuri economice):

– la client are loc creşterea stocului de mărfuri şi utilizarea unei resurse – moneda – pentru plata mărfurilor (presupunem 10.000.000 lei);

– la furnizor, dimpotrivă, se diminuează stocul de mărfuri şi sporeşte cantitatea în monedă disponibilă (10.000.000 lei).

Dacă ne referim la fenomenele interne ale întreprinderii – în care caz interpretarea înregistrării duble prin fluxurile specifice schimbului nu mai este operată imediat – atunci, pentru înţelegerea acestui principiu, trebuie avut în vedere faptul că mişcarea şi transformarea mijloacelor economice care concretizează activele patrimoniale ale întreprinderii generează operaţiuni de ieşire dintr-o fază şi intrarea într-o altă fază de prelucrare, dintr-o stare în altă stare, dintr-un loc de gestiune în alt loc de gestiune. Ca urmare, operaţiunea respectivă trebuie înregistrată în partidă dublă, în conturile în care se reflectă elementele de patrimoniu respective sau fazele corespunzătoare ale procesului economic de producţie.

Explicaţia patrimonială porneşte de la faptul că menţinerea permanentă a egalităţii patrimoniale dintre cele două laturi ale patrimoniului – activul şi pasivul – şi conservarea substanţei materiale a acestuia nu se realizează decât dacă fiecare operaţiune economică este înregistrată simultan *în două conturi*.

De aici rezultă regula că *orice mişcare care afectează un element oarecare al patrimoniului (şi al bilanţului) este în mod necesar însoţită de o mişcare inversă şi de aceeaşi valoare asupra unuia sau mai multor elemente patrimoniale, astfel ca, în permanenţă, să se verifice ecuaţia:* $A - (D + S) = 0$. În exemplul de mai sus, contabilitatea va înregistra la client o creştere a mijloacelor existente sub formă de mărfuri

[15] Bernard Colasse, *Comptabilité générale*, Economica, Paris, 1988, p. 16.

şi o diminuare de aceeaşi valoare a disponibilului în numerar iar la furnizor, o mişcare inversă – o mărire a disponibilului în numerar şi o micşorare a stocului de mărfuri.

Privind procesul din punct de vedere al fiecărei mişcări individuale de valori economice, *principiul dublei înregistrări se caracterizează în faptul că fiecare operaţiune se înregistrează simultan şi cu aceeaşi valoare în două conturi distincte*, în părţile opuse ale acestora, adică în debitul unui cont şi în creditul altui cont.

Contul Mărfuri

Debit	Credit
+ 10.000.000	

Contul Furnizori

Debit	Credit
	+ 10.000.000

De aici rezultă **o a doua egalitate implicată de metoda contabilităţii pentru dubla înregistrare a unei operaţiuni:**

Debit = Credit

Folosirea dublei înregistrări conferă contabilităţii posibilitatea de a reflecta *în dinamică*, pe baza unui sistem coerent, cele două laturi (aspecte) ale dublei reprezentări a patrimoniului unităţilor economice.

Pe baza legăturii dintre cele două principii şi a relaţiei specifice dublei înregistrări (bunuri economice = drepturi + obligaţi) se creează **cea de-a doua relaţie specifică contabilităţii în partidă dublă**, şi anume: *creşterea bunurilor economice + micşorarea drepturilor şi obligaţiilor (surselor) = creşterea surselor + micşorarea bunurilor economice*[16], *care este ecuaţia dublei înregistrări la operaţiunile patrimoniale.*

4. Principiul justificării înregistrărilor în contabilitate. Faptele, evenimentele şi operaţiunile care influenţează situaţia economico-financiară a unităţii patrimoniale se înregistrează în contabilitate numai pe baza unor documente care atestă şi justifică aceste fapte. Puţinele excepţii de la acest principiu (operaţiuni de transfer de la un cont la altul) sunt bine determinate prin reglementările sau regulile contabile.

5. Înregistrările în contabilitate se fac atât cronologic, în ordinea producerii lor, cât şi sistematic, prin sistematizarea lor pe elemente patrimoniale, procese economice etc.

6. Metoda contabilităţii impune ca, pentru aprofundarea reflectării şi analizei activităţii întreprinderi, **înregistrările să se facă atât analitic**, prin divizarea pe elemente concrete, pentru cunoaşterea trăsăturilor specifice (de exemplu, tranzacţiile cu furnizorii şi clienţii se încadrează nominal), cât şi **sintetic,** pentru surprinderea trăsăturilor comune ale elementelor patrimoniale sau proceselor economice.

7. Principiul **autonomiei exerciţiului financiar şi al înregistrării continue, complete şi delimitate a operaţiunilor economico-financiare**. Acest principiu, de-

[16] Oprea Călin, Mihai Ristea, Ilie Văduva, Horia Neamţu, *Bazele contabilităţii*, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1995, p. 21-22.

terminat de cerinţele practicii financiar-contabile, şi-a găsit concretizarea şi în definiţiile elaborate de Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate (IASC) şi de Directiva a IV-a a CEE, potrivit cărora „efectele tranzacţiilor şi alte evenimente sunt luate în calcul din momentul în care aceste tranzacţii sau evenimente se produc (şi nu atunci când intervine plata sau încasarea lichidităţii sau a echivalentului de lichiditate); *ele sunt înregistrate în registrele contabile şi în situaţiile financiare ale perioadelor în timpul cărora s-au produs*". Dacă unele din cheltuielile sau veniturile astfel înregistrate se cuvin exerciţiului viitor, la închiderea exerciţiului curent, în care s-au produs, ele vor fi delimitate şi transferate exerciţiului următor (sub denumirea de „cheltuieli în avans", respectiv „venituri în avans").

În acest fel, *fiecare exerciţiu financiar este independent atât faţă de cele trecute cât şi faţă de cele viitoare, evidenţiind toate cheltuielile şi veniturile, dar atribuind exerciţiului curent, care se încheie, numai pe cele care-i sunt proprii.*

1.5.3. Procedeele utilizate de metoda contabilităţii

Metoda şi principiile contabilităţii se bazează pe un sistem de procedee cu ajutorul cărora se realizează înregistrarea, evaluarea, gruparea, calculul, sintetizarea, analiza şi controlul stării şi mişcării patrimoniului.

a) Procedee comune contabilităţii şi altor ştiinţe şi forme de evidenţă sunt:
- documentele primare:
- evaluarea în unităţi monetare;
- calculaţia costurilor;
- inventarierea patrimoniului;
- analiza şi sinteza ş.a.

b) Procedeele specifice contabilităţii sunt:
- contul contabil şi sistemul de conturi;
- balanţa conturilor sau balanţa de verificare;
- bilanţul contabil.

La peste cinci sute de ani de istorie a contabilităţii ca ştiinţă (reamintim de lucrarea lui Luca Pacioli care a pus bazele contabilităţii în partidă dublă), contabilitatea cunoaşte modificări de substanţă pe plan naţional şi internaţional, aflându-se în faţa unor provocări importante. Comentând această stare de fapt, un cunoscut teoretician român, profesorul Mihai Ristea, observă: „Confruntată cu mediul economic şi social în plină transformare, contabilitatea se caută pe sine, se caută prin raportare la viitor, examinându-şi trecutul şi prezentul. O asemenea mişcare are loc între empirism şi raţional, între tehnici şi conceptualizări, între nevoia de universal şi nevoia de specific, între internaţional şi naţional, între juridic şi economic, între pecuniar şi social"[17]. Rezultatele acestor mişcări şi frământări vor fi prezentate în capitolele care urmează, împreună cu fondul general valabil al contabilităţii, precum şi cu ceea ce putem numi „statutul juridic al contabilităţii" sau pur şi simplu „emergenţa dreptului contabil".

---

[17] Mihai Ristea, Prefaţă la traducerea lucrării profesorului Michel Capron, intitulată „Contabilitatea în perspectivă", Ed. Humanitas, Bucureşti, 1994, p. 5.

II
INFORMAŢIA CONTABILĂ ŞI CERINŢELE PRACTICII SOCIALE. CADRUL JURIDIC AL CONTABILITĂŢII

În cele peste cinci secole de existență, contabilitatea s-a impus ca principalul model de descriere şi caracterizare pentru orice organizație (entitate) economică şi social-administrativă.

Acest statut este dat de amploarea, caracterul şi mai ales rolul pe care îl au informațiile furnizate de contabilitate, ea reprezentând, astăzi, un sistem de informații indispensabil conducerii activității şi adoptării deciziilor pentru un cerc larg de utilizatori şi la toate nivelurile economiei.

2.1. Contabilitatea şi „imaginea fidelă" asupra întreprinderii

Privind în mod istoric problema contabilității ca sistem informațional specific, se poate spune că, o perioadă de timp, prima funcție a contabilității era înregistrarea tranzacțiilor cu furnizorii şi clienții, a cheltuielilor şi veniturilor şi determinarea rezultatului net al activității (profit/pierdere). Dar, aşa cum remarcă Bernard Colasse, un cunoscut specialist francez al domeniului, „contabilitatea în partidă dublă nu este o tehnică imuabilă, ci un sistem de informare care a fost adaptat în mod constant nevoilor informaționale ale întreprinderilor şi ale mediului acestora"[1]. În acest proces, cadrul şi rolul contabilității s-au amplificat, astăzi subliniindu-se cel puțin următoarele *obiective esențiale*: evaluarea patrimoniului, a cheltuielilor şi veniturilor şi determinarea rezultatului activității entităților patrimoniale; susținerea procesului de fundamentare a deciziilor şi de gestiune în vederea creşterii eficienței economice; apărarea proprietății şi îndeplinirea obligațiilor față de terți.

Pe această bază, literatura de specialitate subliniază ideea că, deşi la origine informația contabilă era – în raport cu exteriorul întreprinderii – *„o piesă probatoare, o memorie* a operațiunilor realizate între comercianți, care au nevoie[2] de transparență şi încredere", ulterior ea a devenit *un mijloc de control al acționarilor (asociaților) asupra conducerii, un auxiliar şi sprijin al fiscalității şi chiar al conflictelor în aporturile sociale.*

Ca urmare, pe măsură ce activitatea economică s-a dezvoltat, devenind tot mai complexă, au crescut şi solicitările la care este supusă contabilitatea ca activitate şi ca profesie, complexitate caracterizată cuprinzător şi edificator de Michel Capron în felul următor:

„Dacă, adesea, contabilitatea apare ca un limbaj cu cifru rezervat unui cerc de inițiați, se constată totuşi că numărul utilizatorilor săi este în continuă creştere; dar problema este că *fiecare dintre ei manifestă exigențe diferite: directorul de întreprindere* o consideră ca unul dintre instrumentele de gestiune sau ca un mijloc de comu-

---

[1] Bernard Colasse, *Que est-ce que c'est la comptabilité?*, „Encyclopédie de gestion", Economica, Paris, 1989, p. 1815.

[2] Michel Capron, *Contabilitatea în perspectivă*, Ed. Humanitas, Bucureşti, 1994, p. 111.

nicare, *acţionarii* vor să ştie dacă au interesul să-şi menţină încrederea în plasamentele lor; *bancherii* vor să evalueze rentabilitatea întreprinderii şi să aprecieze riscurile ce şi le asumă în cazul menţinerii şi dezvoltării sprijinului lor; *fiscul* determină suma esenţială a impozitului pe beneficii pe care trebuie să-l achite întreprinderea; *creditorii* şi mai ales *furnizorii* vor să ştie dacă solvabilitatea pe termen scurt a întreprinderii le permite să continue, fără riscuri, livrările; *statul* omniprezent, în calitate de agent economic, se poate regăsi în toate cazurile precedente; *aleşii locali* sunt preocupaţi de buna desfăşurare a reţelei economice a localităţii sau regiunii lor; în sfârşit, *salariaţii, reprezentanţii lor* în cadrul întreprinderii şi organizaţiile lor sindicale se eliberează tot mai mult de dependenţa privind informaţia economică patronală şi pretind o autonomie de analiză a rezultatelor contabile"[3] (subl. ns.).

La această mare diversitate de aşteptări şi solicitări, adesea contradictorii, contabilitatea nu poate răspunde decât printr-un *limbaj unic şi comun, specific*.

Cu ajutorul acestui limbaj, contabilitatea trebuie să asigure **o imagine adevărată, fidelă** asupra întreprinderii.

În literatura de specialitate sunt puse în evidenţă **două momente ale acestui proces**[4]:

– de la realitatea existentă în întreprindere prin sistemul contabil se ajunge la **imaginea contabilă**, conţinută în documentele contabile de sinteză, îndeosebi prin bilanţ;

– prin interpretarea datelor din sistemul contabil se formează **imaginea reţinută** de lectorul sau analistul acestor date.

Nu este greu de înţeles că *prima imagine este determinată de calitatea muncii şi a documentelor de contabilitate, iar cea de-a doua, de capacitatea de analiză şi de calitatea muncii de interpretare a informaţiilor conţinute în documentele contabile (ceea ce implică pregătirea corespunzătoare)*.

Asigurarea imaginii fidele asupra patrimoniului, situaţiei financiare şi a rezultatului obţinut, ca cerinţă fundamentală faţă de documentele de sinteză contabilă, este prevăzută în prezent prin reglementări internaţionale şi naţionale.

Cerinţele cărora trebuie să le facă faţă contabilitatea, mai ales documentele contabile de sinteză, pot fi prezentate şi sistematizate în mod diferit. Oricum ar fi ele sistematizate, formarea şi asigurarea unei imagini fidele implică neapărat raporturi complexe între realitatea patrimonială şi reflectarea ei în contabilitate, între informaţia contabilă şi utilizatori, între normele contabile şi aplicarea lor cu bună credinţă, impunând anumite cerinţe faţă de informaţiile contabile. Acestea trebuie să fie *exacte, omogene şi verificabile, utile şi oportune;* de asemenea, ele trebuie să fie *contabilizate şi prezentate în concordanţă cu baza lor juridică şi economică,* aplicarea normelor contabile să fie realizată cu *sinceritate, iar informaţiile să fie furnizate regulat,* astfel încât să poată servi procesele decizionale.

În acest fel, *contabilitatea se prezintă ca un sistem de elemente independente prin care se asigură înregistrarea, culegerea, prelucrarea, stocarea, analiza şi transmiterea informaţiilor privitoare la starea şi mişcarea patrimoniului, precum şi la rezultatele activităţii economico-financiare*.

---

[3] *Idem*, p. 118-119.

[4] J. Brémond, A. Gélédan, *Dictionnaire des théories et mecanismes économiques*, Hatier, Paris, 1984, p. 38.

Acest sistem cuprinde: *fondul de informaţii, suporturile materiale ale informaţiilor, mijloacele de prelucrare a datelor, circuitele informaţionale ş.a.*

În România toate problemele care privesc organizarea şi conducerea contabilităţii, precum şi cerinţele faţă de informaţia contabilă sunt reglementate prin *Legea contabilităţii* (nr. 82 din 1991, republicată) şi prin *Regulamentul de aplicare a acestei legi.*

2.2. Producătorii şi utilizatorii informaţiei contabile

Protagoniştii principali în toată complexitatea de funcţii pe care este chemată să le îndeplinească informaţia contabilă sunt *producătorii* şi *utilizatorii* acesteia.

Producătorii de informaţii sunt contabilii, profesionişti care dispun – şi trebuie să dispună – de *cunoştinţele şi, totodată, de calităţile morale* necesare pentru a practica cu bună credinţă calificarea şi profesiunea de contabil. Din punct de vedere organizatorico-juridic, în baza Legii contabilităţii nr. 82/1991 republicată, contabilitatea se ţine, după caz, de către persoane angajate cu contract individual de muncă în unităţile patrimoniale sau pe bază de contracte de prestări de servicii de persoane juridice sau fizice autorizate (acestea se vor se prezenta mai pe larg la capitolul 5, privind organizarea contabilităţii).

Toţi aceştia asigură formarea **ofertei de informaţii contabile,** prin care înţelegem totalitatea informaţiilor contabile obţinute în cadrul sistemului contabil, precum şi căile/mijloacele de difuzare ale acestor informaţii.

Utilizatorii informaţiei contabile sunt numeroşi şi foarte diverşi. Cu un anumit grad de simplificare, ei se împart în două categorii: interni şi externi.

a) **Utilizatorii interni** sunt reprezentaţi de managerii întreprinderilor şi, în general, de cei care exercită funcţia de organizare şi conducere a activităţii economice a firmei. Atunci când proprietarul acesteia îndeplineşte şi această funcţie, el este primul preocupat de informaţiile contabile. În acest caz, rolul principal al informaţiei contabile este de a servi la fundamentarea şi adaptarea deciziilor privind orientarea şi eficientizarea activităţii economico-financiare.

b) **Utilizatorii externi** sunt reprezentaţi de finanţatorii întreprinderii, partenerii de afaceri, puterea publică, partenerii sociali ş.a.

Finanţatorii sunt investitorii de capital, creditorii bancari şi nebancari, statul şi agenţiile guvernamentale, locatorii în cadrul contractelor de leasing financiar etc.

Partenerii de afaceri sunt, în principal, furnizorii (consideraţi şi creditori comerciali) şi clienţii. Partenerii sociali sunt salariaţii şi sindicatele. Puterea publică este implicată în diferite forme şi situaţii: încasare de impozite şi taxe, supraveghere şi reglementare, finanţare, achiziţii etc.

Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate apreciază că utilizatorii de situaţii financiare includ: investitorii prezenţi şi potenţiali: personalul angajat, creditorii, furnizorii şi alţi creditori comerciali, clienţii, Guvernul şi instituţiile acestuia, publicul.

a) *investitorii.* Ofertanţii de capital şi consultanţii lor sunt preocupaţi de riscul inerent tranzacţiilor şi de beneficiul adus de investiţii. Ei au nevoie de informaţii pentru a decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă. Acţionarii sunt interesaţi şi de informaţiile care le permit să evalueze capacitatea întreprinderii de a plăti dividende;

b) *angajaţii*. Personalul angajat şi grupurile lor reprezentative (sindicate etc.) sunt interesate de informaţii privind stabilitatea şi profitabilitatea întreprinderilor lor. Aceştia sunt interesaţi şi de informaţiile care le permit să evalueze capacitatea întreprinderii de a oferi remuneraţii, pensii şi alte avantaje, precum şi oportunităţile profesionale;

c) *creditorii financiari*. Creditorii financiari sunt interesaţi de informaţiile care le permit să determine dacă împrumuturile acordate şi dobânzile aferente vor fi rambursate la scadenţă;

d) *furnizorii şi alţi creditori comerciali*. Furnizorii şi alţi creditori comerciali sunt interesaţi de informaţiile care le permit să determine dacă sumele care le sunt datorate vor fi plătite la scadenţă. Creditorii comerciali sunt probabil interesaţi de o întreprindere pe o perioadă mai scurtă decât creditorii, numai dacă nu sunt dependenţi de continuarea activităţii întreprinderii ca principal client;

e) *clienţii*. Clienţii sunt interesaţi de informaţii despre continuitatea activităţii unei întreprinderi, în special atunci când au o colaborare pe termen lung cu întreprinderea respectivă sau sunt dependenţi de ea;

f) *guvernul şi instituţiile sale*. Guvernul şi instituţiile sale sunt interesate de alocarea resurselor şi, implicit, de activitatea întreprinderilor. Aceştia solicită informaţii şi pentru a reglementa activitatea întreprinderilor, pentru a determina politica fiscală şi ca bază pentru calculul venitului naţional şi al altor indicatori statistici similari;

g) *publicul*. Întreprinderile influenţează publicul într-o varietate de moduri. De exemplu, întreprinderile pot avea o contribuţie substanţială locală sub diverse aspecte, având în vedere numărul de angajaţi şi colaborarea cu furnizorii locali. Situaţiile financiare pot ajuta publicul prin oferirea de informaţii despre evoluţia recentă şi tendinţele legate de prosperitatea întreprinderii şi a sferei activităţilor acesteia.

Uneori contabilitatea este privită sau este învinuită de o legătură prea strânsă cu fiscalitatea, cu interesele determinării şi mobilizării impozitelor şi taxelor de la agenţii economici. În acest caz se invocă îndeosebi rolul primordial al puterii publice (al finanţelor publice) în reglementarea contabilă. Se impune însă precizarea că implicarea puterii în procesul reglementării contabilităţii nu decurge numai din interesul controlului asupra procesului de calculare şi onorare a obligaţiilor fiscale ale agenţilor economici, *ci şi din cerinţele asigurării omogenităţii şi comparabilităţii informaţiilor utilizate la elaborarea conturilor naţionale şi a unor indicatori macroeconomici*. Totodată, mai trebuie precizat că pentru separarea contabilităţii de fiscalitate, în ţările anglo-saxone şi tot mai mult şi în unele ţări ale Europei continentale, se promovează o contabilitate bazată pe reguli şi obiective fiscale (tax accounting) şi o contabilitate bazată pe *principii contabile general acceptate*, în scopul reflectării realităţii economice în sensul serviciului diverşilor utilizatori (financial accounting). Aşa cum se subliniază în literatura noastră contabilă, principiile contabile general acceptate şi îndeosebi respectarea standardelor şi normelor contabile reprezintă *premisa hotărâtoare* a caracterului modern şi independent al contabilităţii.

Asupra contabilităţii exercită un anumit rol şi mediul economico-social şi chiar culturile specifice ale ţărilor, existând uneori aprecieri diferite în raport cu una sau alta dintre metode sau dintre solicitările faţă de contabilitate. De exemplu, preocuparea pentru creşterea averii proprietarilor/acţionarilor constituie un obiectiv contro-

versat, sau privit diferit de la o ţară sau zonă la alta, o caracterizare sintetică a acestor diferenţe fiind dată de cunoscuţi specialişti în evaluarea companiilor.

„În Statele Unite ale Americii, preocuparea pentru creşterea averii proprietarilor constituie o tradiţie clară. Se aşteaptă ca managementul de vârf să maximizeze averea proprietarilor. Eşecurile în această direcţie determină presiuni din partea consiliilor de administraţie, a acţionarilor sau chiar o preluare ostilă (este vorba de o operaţiune prin care o firmă sau un grup de investitori preia controlul asupra alteia, fără acordul conducerii sau al unei părţi din proprietarii celei din urmă). În alte ţări, unele firme fac un «troc» între diferiţi stakeholderi (restul celor interesaţi). În Europa continentală şi în Japonia o atenţie deosebită este acordată intereselor clienţilor, furnizorilor, salariaţilor, guvernului, băncilor, deţinătorilor de acţiuni şi chiar societăţii în ansamblu. În aceste zone, maximizarea averii acţionarilor este identificată ca un obiectiv miop, ineficient, simplist şi poate antisocial”[5].

Încercarea de a impune interesele unui grup sau ale unor utilizatori în detrimentul celorlalţi nu poate genera decât tensiuni care se răsfrâng negativ asupra firmei şi în ultimă instanţă asupra proprietarilor înşişi.

Prevenirea şi soluţionarea acestor tensiuni nu pot avea altă premisă decât *perfecţionarea procesului de conceptualizare şi normare a contabilităţii, precum şi ceea ce cu îndreptăţire se numeşte în literatura noastră de specialitate „deontologia contabilă şi deontologia auditului”*. „Contabilul (sau auditorul), în procesul de construire a informaţiei contabile – afirmă profesorul Ion Ionaşcu – are de armonizat mai multe interese, adesea divergente, legate de utilizarea informaţiei contabile: interesul clientului (managerului) de la care primeşte onorariul, propriul interes profesional (asigurarea prestigiului profesional şi maximizarea veniturilor) şi «interesul general», reprezentat de toţi ceilalţi utilizatori de informaţii contabile (acţionari, bancheri, fisc, salariaţi etc.). De aceea, deontologia contabilă, respectiv comportamentul etic al profesionistului contabil, este asigurată prin aplicarea şi respectarea reglementărilor contabile, în condiţii de *independenţă şi competenţă profesională*”[6].

2.3. Normarea (normalizarea) şi armonizarea contabilităţii

În fiecare ţară, *contabilitatea s-a constituit sub influenţa şi pe baza metodei fundamentate de lucrarea lui Luca Paciolo şi a dezvoltărilor ulterioare realizate prin dezbaterile ample din diferite ţări, îndeosebi din Europa.*

În plus, anumite ţări, în momentul stabilirii cerinţelor naţionale, au avut în vedere necesităţile diverşilor utilizatori ai informaţiilor contabile conţinute în situaţiile financiare.

În acest cadru s-au constituit şi diverse concepţii şi teorii contabile, s-au formulat definiţii diverse ale structurilor situaţiilor financiare, cum sunt activele, datoriile, capitalul propriu, cheltuielile, veniturile etc. Au fost influenţate, de asemenea, aria de aplicabilitate şi informaţiile prezentate în situaţiile financiare care erau disponibile

---

[5] T. Copeland, T. Kolber, J. Morrin, *Valuation. Measuring and Managing the value of Companies*, 2nd ed., McKinsey & Company, Inc., John Wiley & Sons, Inc., 1996, p. 3.

[6] Ion Ionaşcu, *Dinamica doctrinelor contabilităţii contemporane*, Ed. Economică, Bucureşti, 2003, p. 171.

pentru diverşi utilizatori. Chiar şi în interiorul ţărilor, mult timp puteau exista deosebiri de interpretare la agenţii economici.

Din punct de vedere conceptual se admite existenţa a trei mari categorii de teorii contabile: descriptive, normative şi explicative.

Teoriile descriptive au drept trăsătură de bază analiza şi explicarea principiilor şi procedeelor fundamentale ale contabilităţii.

Teoriile explicative au ca obiectiv îndeosebi disciplinarea şi interpretarea practicilor şi comportamentelor contabile.

Teoriile normative sunt cele care au drept obiectiv orientarea, realizarea şi perfecţionarea practicilor contabile prin reglementarea, normarea şi armonizarea acestora cu mediul. Din punct de vedere practic, în cursul ultimului secol s-au constituit, în esenţă, două sisteme de contabilitate:

a) sistemul Europei continentale şi îndeosebi cel comunitar;

b) sistemul anglo-saxon.

De asemenea, se vorbeşte şi de un sistem intermediar.

Din confruntările dintre aceste teorii, dar mai ales din cerinţele asigurării omogenităţii şi comparabilităţii datelor şi informaţiilor contabile, a luat naştere preocuparea teoretică şi practică pentru **normarea (normalizarea) contabilităţii***. Această problemă a fost amplu dezbătută în literatură încă din perioada interbelică, dar şi-a găsit realizarea practică îndeosebi după al doilea război mondial.

Normalizarea contabilă reprezintă procesul de definire, adoptare şi aplicare a unor norme unitare privind conceptele, principiile, regulile şi procedeele prin care se asigură producerea, validarea socială şi utilizarea informaţiei contabile.

Conţinutul şi obiectivele normării (normalizării) sunt:

– stabilirea unui sistem unitar al denumirii, precum şi a regulilor de funcţionare şi utilizare a acestora;

– gruparea şi ordonarea conturilor pe baza unor criterii unitare în clase şi grupe de conturi, precum şi elaborarea pe această bază a unui **Plan general de conturi**;

– raţionalizarea muncii contabile prin elaborarea unui sistem unitar de principii şi norme de registre şi documente/situaţii de închidere a exerciţiului financiar-contabil obligatorii pentru toţi agenţii economici;

– instituirea unui regim juridic unitar de verificare şi auditare a situaţiilor financiare anuale, precum şi de circulaţie şi de centralizare a acestora până la nivelul economiei naţionale.

Dispozitivul de normalizare şi reglementări contabile poate prezenta unele particularităţi de la ţară la ţară, dar cuprinde, în general, următoarele componente[7]:

---

* Mult timp în literatura contabilă s-a utilizat noţiunea de normare în contabilitate, cu sensul de acţiune şi complex de măsuri prin care contabilitatea se organizează şi se ţine conform cu anumite norme stabilite de organisme abilitate prin lege sau decizii administrative.

Mai recent, se vorbeşte de normalizarea contabilităţii, noţiune utilizată în limba franceză, cu acelaşi sens ca cel de mai sus. Menţionăm că, potrivit dicţionarului „Le Petit Larousse", ediţia 1995, verbul „normalizer" înseamnă „a face să se revină la o situaţie normală" sau „a supune acţiunii de normalizare, adică a face conform cu norma". Dicţionarul explicativ al limbii române, ediţia a II-a, 1996, defineşte normalizarea ca acţiunea de a se normaliza şi rezultatul ei, dar cu trimitere îndeosebi la tehnică. În lucrarea de faţă noi vom folosi cele două noţiuni ca echivalente.

[7] Oprea Călin, Mihai Ristea, *Bazele contabilităţii*, S.C. Naţionala, 2000, Bucureşti, p. 58.

– cadrul general, care cuprinde conceptele şi principiile care definesc sistemul de referință pentru contabilitatea şi situațiile financiare anuale;

– rețeaua de norme/standarde contabile naționale (locale);

– sistemul de reglementare/normare juridică a contabilității;

– planul de conturi şi sistemul de contabilizare a operațiunilor economice şi financiare;

– ghiduri contabile profesionale;

– dicționarul de conversie contabilă (dicționarul de explicare a unor termeni utilizați şi colaterali acestora);

– politica de contabilitate, prin care se înțelege sistemul de opțiuni privind principiile, fazele de evaluare, regulile şi procedurile specifice pentru întocmirea şi prezentarea de situații financiare. Prin Standardul Internațional de Contabilitate (SIC) nr. 1, intitulat „**Prezentarea situațiilor financiare**", se dă următoarea definiție acestui concept: *politica de contabilitate reprezintă totalitatea principiilor, convențiilor, regulilor şi metodelor adoptate la nivel național sau la nivelul entităților contabile pentru înregistrarea contabilă şi pentru întocmirea situațiilor financiare.* La nivel național, politica de contabilitate este elaborată de instituția normalizării, iar la nivel de entități contabile, ea este elaborată şi asumată de către conducătorul de întreprindere.

Necesitatea normării contabile a fost determinată, *în primul rând, de rațiuni şi factori de ordin pragmatic,* ea reprezentând o cale de creştere a omogenității, veridicității şi fiabilității informațiilor contabile pentru toți utilizatorii. În acelaşi timp, ea serveşte măririi utilității informației contabile în procesul luării deciziilor şi ridicării eficienței economice.

În al doilea rând, normalizarea este şi *un proces logico-metodologic prin care se realizează ridicarea nivelului ştiințific al contabilității, precum şi a calității informației contabile, în beneficiul tuturor utilizatorilor, externi şi interni.* Relevând evoluția funcțiilor pe care le-a îndeplinit contabilitatea, de la prioritatea celei de mijloc de probă la funcția de mijloc de informare, o lucrare de referință în domeniu relevă faptul că această ultimă funcție, care are o importanță crescândă pentru un cerc larg de utilizatori, nu mai poate fi realizată prin măsuri punctuale, ci prin integrarea într-un sistem de ansamblu şi unitar, În această viziune, normalizarea informației publice corespunde unui *triplu țel*:

– punerea la dispoziția terților a unui conținut informațional minim;

– să permită realizarea de comparații între întreprinderi (*comparații în spațiu*);

– să permită analiza şi cunoaşterea evoluției unei întreprinderi (*comparații în timp*)[8].

Normalizarea contabilității este, prin însăşi natura sa, un proces conştient, organizat, care implică decizii politice şi multă activitate profesională, Ea a avut contestatari, dar şi mulți susținători, devenind însă, în a doua jumătate a secolului XX, o realitate şi, aşa cum am mai spus, *o direcție de bază a mişcării procesului de dezvoltare a contabilității.*

Sistemele de normare a contabilității sunt clasificate în două grupe, după cum sunt sau nu sunt „penetrate" (controlate) de stat. Astfel, în SUA, acesta a fost realizat

---

[8] *Comptabilité et Droit comptable, L'intelligence des comptes et leur cadre légal,* sub coordonarea prof. Alain Burlaud, Gualino éditeur, Paris, 1998, p. 30.

de un organism de drept privat, Financial Accounting Standards Board (FASB). În Marea Britanie acționează un organism similar, Accounting Standards Board.

În multe țări europene, normalizarea de realizează sub autoritatea unor organisme de stat sau mixte. În Franța, acest organism se numeşte Consiliul Național al Contabilității (CNC), depinzând de Ministerul Economiei şi Finanțelor, care conduce/gerează normarea, cuprinzând în acest proces şi reprezentanții diferitelor părți interesate şi ai cercurilor academice şi profesionale.

În România, normarea este în sarcina Ministerului Finanțelor Publice, care are în structura sa un compartiment de specialitate, Direcția de reglementări contabile.

Caracterizând factorii şi specificul normării contabilității, Charles T. Horngren afirmă: „Elaborarea de norme contabile este atât produsul acțiunii politice, cât şi al unei reflecții logice sau al unor rezultate empirice. De ce? Pentru că ea este *o decizie socială*. Normele fac să apese restricții asupra comportamentelor; în consecință, ele trebuie acceptate de părțile afectate.

Această acceptare poate fi forțată sau voluntară, sau ambele în acelaşi timp…”[9].

Normalizarea nu a înlăturat deosebirile importante care s-au format în timp între sistemele naționale şi regionale de contabilitate. Unele dintre aceste deosebiri, mai ales în domeniul unor principii legiferate, s-au accentuat, limitând comunicarea între întreprinderi şi piețe din țări diferite, îndeosebi în ceea ce priveşte admiterea marilor întreprinderi la bursele internaționale.

Literatura internațională şi națională a evidențiat mai multe cazuri de acest fel. De exemplu, Comisia Valorilor Mobiliare din SUA (SEC) nu acceptă la Bursa de Valori din New York decât societățile ale căror situații financiare – bilanț şi contul de profit şi pierderi – sunt întocmite în conformitate cu normele de contabilitate americane. Tratarea informațiilor şi elaborarea acestor situații în conformitate cu aceste norme nu numai că necesită costuri suplimentare importante, dar conducea uneori la rezultate substanțial diferite de cele obținute prin aplicarea normelor naționale de contabilitate (pierdere în loc de profit). După exemplul mai vechi al unei societăți germane Deimler-Benz[10] a apărut recent exemplul Grupului financiar olandez ING, care, în anul 2000, a obținut un profit de 4,3 miliarde de euro (4,65 miliarde dolari), dar retratarea informațiilor potrivit contabilității americane a condus la reducerea valorii unor active recent achiziționate şi la pierderi. Publicarea acestor date a fost însoțită de scăderea valorii acțiunilor ING pe piețele europene şi la reducerea ratei de solvabilitate în martie 2003[11]. Diferențele existente între sistemele de contabilitate îşi au baza în cercetările şi principiile promovate, în tradițiile şi particularitățile culturale etc., luând următoarele forme mai importante: metode diferite de evaluare a activelor (costul istoric opus valorii actuale); modul de evaluare a unor cheltuieli şi venituri; contabilitatea operațiunilor de leasing; contabilitatea datoriilor şi creanțelor în valută; metodele de consolidare a conturilor ş.a.

Un rol important în evidențierea şi cunoaşterea acestor deosebiri, a implicațiilor lor asupra agenților economici, l-au avut lucrările de analiză comparată a sistemelor

---

[9] Horngren C.T., *The marketing accounting standards*, „Journal of accounting”, 1973, p. 61.

[10] Liliana Malciu, *Cererea şi oferta de informații contabile*, Ed. Economică, Bucureşti, 1998, p. 99.

[11] „Curierul Național” din 20 martie 2003.

de contabilitate realizate în ţara noastră îndeosebi de profesorul Niculae Feleagă şi colaboratorii săi de la Academia de Studii Economice[12].

Integrarea economică europeană şi funcţionarea Uniunii Europene, accentuarea internaţionalizării vieţii economice îndeosebi prin globalizarea pieţelor financiare, au impus **o a doua direcţie de mişcare a contabilităţii** în ultimele decenii, numită **armonizarea contabilităţii**. Ea se defineşte ca fiind *procesul instituţional şi organizatoric prin care se realizează convergenţa normelor şi practicilor contabile naţionale, în scopul facilitării operaţiunilor de comparare a situaţiilor financiare ale întreprinderilor din ţări diferite*.

Armonizarea contabilităţii cunoaşte două forme de bază: a) la nivel regional; b) la nivel internaţional.

A. **Armonizarea regională** s-a realizat în procesul integrării europene (de aceea, ea este tratată în unele lucrări ca un proces de europenizare), prin adoptarea unor documente de către Comisia Comunităţilor Europene pentru orientarea contabilităţii din ţările membre ale Uniunii Europene. Dintre acestea, două sunt cele mai importante:

Directiva a IV-a a CEE, adoptată în 1978, care priveşte regulile de evaluare, situaţiile financiare şi cerinţele privind comunicarea financiară prin *conturile anuale* ale societăţilor comerciale (denumite frecvent conturi individuale).

Lucrările de specialitate relevă faptul că, în versiunea ei finală, (care încorporează anumite amendamente după aderarea Marii Britanii, Irlandei şi Danemarcei), Directiva a IV-a îmbină normalizarea prescriptivă, de genul celei realizate prin planurile contabile generale (planul contabil general francez) cu punctul de vedere anglo-saxon, conform căruia obiectivul principal al situaţiilor financiare este de a oferi o **imagine fidelă** („true and fair view").

Conceptul de imagine fidelă vizează **adevărul contabil**. El a fost formulat prima dată în Legea societăţilor comerciale engleze din 1974, fiind ulterior preluat şi definit în Directiva a IV-a a CEE, care formulează următoarele **reguli privind imaginea fidelă**:

1. Conturile anuale cuprind bilanţul, contul de profit şi pierderi şi anexa. Aceste documente constituie un tot.

2. Conturile anuale trebuie stabilite cu claritate şi în conformitate cu prezenta directivă.

3. Conturile anuale trebuie să dea o imagine fidelă a patrimoniului, a situaţiei financiare, cât şi a rezultatului societăţii.

4. Atunci când aplicarea prezentei directive nu este suficientă pentru a da o imagine fidelă, trebuie adăugate informaţii suplimentare.

5. Dacă în cazuri excepţionale aplicarea unei dispoziţii din prezenta directivă este contrară obligaţiei prevăzute la par. 3, este necesar să se facă o derogare de la respectiva dispoziţie pentru a se da o imagine fidelă. O astfel de derogare trebuie menţionată în anexă şi bine argumentată, cu indicarea influenţei sale asupra patrimoniului

---

[12] Niculae Feleagă: *Controverse contabile*, Ed. Economică, Bucureşti, 1996; *Sisteme contabile comparate*, ediţia a II-a, vol. II; *Contabilităţile anglo-saxone*, 1999; vol. II şi III; *Norme contabile informaţionale*, 2000; *Politici şi opţiuni contabile*, 2002; Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu, *Contabilitate financiară*, vol. I şi II, Ed. Economică, Bucureşti, 1999 şi 2001.

şi a situației financiare. Statele membre pot preciza cazurile excepționale şi pot fixa regimul derogatoriu corespunzător.

„Conceptul de imagine fidelă străbate ca un fir roşu o contabilitate de tip european. Imaginea fidelă este un obiectiv al informării financiare. Ea este, totodată, un principiu federator, adică un principiu de bază care canalizează ansamblul de principii spre un anumit scop"[13]. În acelaşi timp, Directiva permite statelor membre să se îndepărteze de metoda costului istoric în evaluarea elementelor patrimoniale la intrarea în patrimoniu, urmând fie practica olandeză a metodei costului de înlocuire, fie practicile britanice, irlandeze şi franceze, care admit reevaluarea imobilizărilor.

Directiva a VII-a a CEE, adoptată în 1983, priveşte **conturile consolidate**. Acestea reprezintă documentele de sinteză întocmite, prezentate şi publicate pentru a oferi informații despre poziția financiară, performanțele şi evoluția situației financiare *a grupurilor de societăți*.

B. **Armonizarea la nivel internațional** (denumită şi internaționalizarea contabilității) se realizează prin elaborarea şi adoptarea în contabilitatea națională a unui *referențial internațional*. Acesta este format dintr-un cadru conceptual (general) şi un set de *standarde internaționale*. Referențialul este rezultatul unui organism normalizator internațional, numit *Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate* (International Accounting Standards Committee – IASC), înființat în 1973 şi devenit în urma reformei din 2001 Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standards Board – IASB). Acest organism reuneşte în prezent reprezentanți din partea a 110 organisme profesionale din 85 de țări. Aşa cum se subliniază în Cadrul general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare elaborat de IASC (IASB), acest organism este angajat în atenuarea diferențelor dintre sistemele de contabilitate, căutând „să armonizeze reglementările, standardele şi procedurile contabile referitoare la întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare". Consiliul consideră că armonizarea modului de întocmire a situațiilor financiare răspunde necesităților comune majorității utilizatorilor, deoarece „aproape toți utilizatorii iau decizii economice pentru:

a) a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiție de capital;

b) a evalua răspunderea sau gestionarea managerială;

c) a evalua capacitatea întreprinderii de a plăti şi de a oferi alte beneficii angajaților săi;

d) a evalua garanțiile pentru creditele acordate întreprinderii;

e) a determina politicile de impozitare;

f) a determina profitul şi dividendele ce se pot distribui;

g) a elabora şi a utiliza date statistice referitoare la venitul național;

h) a reglementa activitatea întreprinderilor"[14].

IASB a elaborat până în prezent 41 de standarde internaționale de contabilitate (IAS).

Normele IASB nu sunt obligatorii, dar ele au o largă sferă de aplicare şi de recunoaştere, îndeosebi de către marile firme cu activitate internațională, cotate sau

---

[13] Niculae Feleagă, Liliana Malciu, Ştefan Bunea, *Bazele contabilității*, Ed. Economică, Bucureşti, 2002, p. 29.

[14] M. Of., Partea I, nr. 85/20.02.2001.

care aspiră să fie cotate la bursele internaţionale, precum şi de regulamentele (normele) contabile din multe ţări (mai puţin cele americane). De asemenea, IASB are susţinere în Organizaţia Internaţională a Comisiilor de Valori, care în 1993 a acceptat o serie de norme pentru a fi utilizate pentru elaborarea situaţiilor financiare de către firmele cu cotare transfrontalieră.

S-au efectuat mai multe analize privind procesul de aliniere la standardele internaţionale de contabilitate, interesante în acest sens fiind Raportul grupului internaţional al experţilor pe probleme de Standarde Internaţionale de Contabilitate (ISAR = Intergouvernamental Working Group of Expert on International Standards of Accounting and Reporting) şi rapoartele Comisiei pentru Comerţ şi Dezvoltare, a UNCTAD (Conferinţa Naţiunilor Unite pentru Comerţ şi Dezvoltare), prezentate în cadrul celei de-a XIV-a sesiuni de lucru la Geneva, în iulie 1996.

Raportul grupului de lucru distinge două tipuri de armonizare contabilă la nivel internaţional:

a) modelul A, guvernamental, caracterizat prin faptul că, în procesul armonizării, se implică reprezentanţi ai guvernului; b) modelul B, pentru sectorul privat.

Analizele pun în evidenţă extinderea procesului de armonizare „de jure" şi „de facto" a contabilităţilor naţionale şi de firmă cu standardele internaţionale[15].

În România, normarea contabilităţii a început în anii 1949-1950, odată cu planificarea economică.

După decembrie 1989, tranziţia la economia de piaţă a implicat reforme în toate domeniile de activitate, inclusiv în cel al contabilităţii.

Prima etapă a reformei contabilităţii a fost deschisă prin adoptarea Legii contabilităţii nr. 82 din 1991 şi îndeosebi prin intrarea în vigoare la 1 ian. 1994 a unui nou plan de conturi general aplicabil tuturor unităţilor economice şi a Regulamentului de aplicare a acestuia. În elaborarea noului cadru juridic al contabilităţii s-a ţinut seama în mare parte de modelul utilizat în Franţa şi în alte ţări ale UE.

În **cea de-a doua etapă,** care a început în anii 2000-2001, s-a ţinut seama într-o măsură mai mare de preocuparea pentru integrarea României în Uniunea Europeană, precum şi de deschiderea spre piaţa mondială, urmărindu-se armonizarea contabilităţii româneşti cu Directivele europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Hotărâtoare şi edificatoare în acest sens sunt următoarele acte normative:

1. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 85 din 20 februarie 2001. Reglementările contabile prevăd *principiile şi regulile contabile de bază, forma şi conţinutul situaţiilor financiare anuale, având ca scop general asimilarea deplină* a Directivei a IV-a a CEE (78/660/EEC) şi continuarea armonizării cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Aplicarea acestor reglementări a început în anul 2001, pentru situaţiile financiare ale anului 2000 cu aplicare la societăţile comerciale cotate la Bursa de Valori Bucureşti, unele regii autonome, companii şi societăţi naţionale, alte întreprinderi de

---

[15] Emil Nişulescu, Maria Manolescu, Gheorghe Lepădatu, *Drept contabil*, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 1998, cap. XXIV.

interes național, precum şi la unele societăți specifice care operează pe piața de capital (în total circa 1000 de societăți)

2. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 279 din 25 aprilie 2002. Aceste Reglementări privesc „organizarea şi conducerea contabilității, precum şi întocmirea, prezentarea, aprobarea şi publicarea situațiilor financiare anuale simplificate ale persoanelor juridice prevăzute la art. 1 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată şi completată prin O.G. nr. 61/2001, cu excepția celor care aplică Reglementările aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001. Reglementările simplificate armonizate cu directivele europene se aplică începând cu 1 ianuarie 2003, dată la care şi-a încetat valabilitatea Regulamentul de aplicare a Legii contabilității aprobat prin H.G. nr. 704/1993. De asemenea, regulile de bază cuprinse în aceste reglementări vor fi aplicate şi microîntreprinderilor. În total, numărul unităților care aplică aceste reglementări este de ordinul sutelor de mii. Reglementările simplificate se aplică persoanelor juridice care îndeplinesc două din următoarele trei criterii: cifra de afaceri – până la 5 milioane de euro; total active – până la 2,5 milioane euro; număr mediu de salariați – până la 50 de persoane. Reglementările contabile simplificate se aplică până la 31 decembrie 2005 şi de persoanele juridice care, deşi depăşesc două din cele trei criterii, nu aplică reglementări aprobate pin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001.

2.4. Cerinţe esenţiale referitoare la calitatea informaţiei contabile

Diversitatea mare a utilizatorilor şi utilizărilor informației contabile, integrarea economică şi globalizarea piețelor financiare impun exigențe mari față de calitatea contabilității şi a informației contabile furnizate de aceasta.

Se apreciază că problema calității informației contabile şi a definirii acesteia a fost pusă în discuție în SUA, după criza economică din 1929, când s-a sesizat acut insuficiența acestei informații în ceea ce priveşte societățile comerciale. De-a lungul timpului, organismele de normare au dezbătut mult şi au reglementat această problemă, fundamentându-se, treptat, mai multe sisteme de definire a calității informației contabile, cu deosebiri între ele şi cu elemente comune, respectiv: american, britanic, european, internațional[16].

În continuare ne vom referi la calitățile formulate prin *„Cadrul general”*, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate după care caracteristicile calitative sunt atributele care determină utilitatea informației oferite de situațiile financiare. Cele patru caracteristici calitative principale prevăzute de acest document sunt[17]:

– inteligibilitatea;
– relevanța;
– credibilitatea;
– comparabilitatea.

---

[16] Această problemă a fost analizată pe larg în lucrarea prof. univ. Niculae Feleagă, *Sisteme contabile comparate*, vol. I, Ed. Economică, Bucureşti, 1993.

[17] M. Of., Partea I, nr. 85/20.02.2001, p. 42 şi urm.

1. Inteligibilitatea

Deşi foloseşte concepte şi indicatori de specialitate, informația contabilă trebuie să fie accesibilă şi uşor de înțeles pentru toate categoriile de utilizatori pe care acestea le conțin. Această caracteristică este generală, cuprinzând, în opinia profesorului Alain Burlaud, pe cei ce trebuie să le citească şi să le interpreteze (cadre şi conducători de întreprinderi, analişti financiari, avocați, notari etc.) şi pe cei care, după ce le-au produs, trebuie să le explice (experți contabili, directori contabili şi financiari).

„Spre deosebire de producătorul de conturi, utilizatorul nu trebuie să cunoască detaliile înscrisurilor (înregistrărilor), dar trebuie să înțeleagă postulatele şi convențiile contabile, impactul lor asupra conturilor anuale sau consolidate şi, mai larg, situațiile financiare, să identifice marile probleme contabile şi, în fine, să aprecieze situația financiară a unei întreprinderi sau a unui grup”[18]. Pentru ca informația contabilă să fie uşor înțeleasă, este necesar ca utilizatorii să dispună de cunoştințe suficiente privind desfăşurarea afacerilor şi a activităților economice, de noțiuni de contabilitate şi să aibă dorința de a studia informațiile prezentate. Aceasta nu înseamnă însă că s-ar putea recurge la eliminarea unor informații importante pe motiv că ele nu pot fi înțelese. Consiliul (Comitetul) ASC previne că informațiile asupra unor probleme complexe, care ar trebui incluse în situațiile financiare datorită relevanței lor în luarea deciziilor economice, nu ar trebui excluse doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înțeles pentru anumiți utilizatori.

2. Relevanța

Pentru a fi utile, informațiile trebuie să fie relevante în procesul de luare a deciziilor de către utilizatori. Ele sunt relevante atunci influențează deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i să evalueze evenimente trecute, prezente sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor anterioare.

Realitatea arată că există o legătură strânsă între rolul de confirmare şi rolul de previziune al informațiilor. De exemplu, informațiile despre nivelul actual şi structura activelor unei întreprinderi au importanță pentru utilizatori atunci când aceştia trebuie să previzioneze capacitatea întreprinderii respective de a folosi oportunitățile existente şi de a reacționa la situațiile nefavorabile.

De asemenea, informațiile despre poziția financiară sau performanțele precedente sunt frecvent folosite ca bază pentru previzionarea poziției şi performanței financiare viitoare şi a altor probleme de care utilizatorii sunt interesați, cum ar fi: plata dividendelor şi a salariilor, schimbarea prețului garanțiilor, capacitatea întreprinderii de a-şi onora obligațiile scadente. Este important de reținut că, pentru a avea valoare previzională, aceasta nu trebuie să fie sub forma unei prognoze explicite. Prognoza se face prin evaluarea celui/celor care utilizează informațiile. Dar capacitatea de a previziona pe baza situațiilor financiare se îmbunătățeşte totuşi prin modul în care sunt expuse informațiile asupra evenimentelor şi tranzacțiilor trecute. În acest caz se menționează că valoarea previzionată a contului de profit şi pierdere se îmbunătățeşte dacă informațiile privind veniturile şi cheltuielile neobişnuite, anormale şi cu frecvență rară sunt evidențiate separat.

---

[18] *Comptabilité et Droit comptable*, sub coordonarea prof. Alain Burlaud, Gualino éditeur, Paris, 1998, p. 10.

Relevanţa informaţiei este influenţată de natura sa şi de pragul de semnificaţie. Formulând această idee, Consiliul IASC a introdus un concept şi un principiu important: **pragul de semnificaţie**, căruia i se mai spune şi **principiul importanţei relative.**

Pentru a-i înţelege semnificaţia, trebuie subliniat că producătorul de informaţii contabile (sau de conturi), în selecţia datelor şi informaţiilor pentru situaţiile financiare furnizate utilizatorilor, se află între două limite:

a) să furnizeze date *suficient de condensate*, pentru a fi uşor de consultat şi de interpretat, prin asigurarea unui echilibru între *costurile* de întocmire, prezentare şi publicare, pe de o parte, şi *avantajele* ce se obţin prin folosirea acestor situaţii, pe de altă parte;

b) informaţiile să fie totuşi *suficient de detaliate*, pentru a permite utilizatorilor formularea unor raţionamente corecte în procesul de adoptare a deciziilor. Deci, informaţiile nu trebuie să fie nici prea sintetice sau prea condensate, nici prea abundente, încărcând inutil pe utilizator.

În anumite cazuri, natura informaţiei este suficientă prin ea însăşi pentru a-şi determina relevanţa. De exemplu, raportarea unui nou segment de activitate poate influenţa evaluarea riscurilor şi a oportunităţilor întreprinderii, indiferent de dimensiunea rezultatelor obţinute prin segmentul respectiv în perioada de raportare. În alte cazuri atât natura, cât şi pragul de semnificaţie sunt importante; de exemplu, volumul valoric al scocurilor din fiecare categorie principală pe care o întreprindere ar trebui să le deţină pentru a avea o activitate adecvată.

Informaţiile sunt semnificative dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situaţiilor financiare. Altfel spus, *pragul de semnificaţie* sau importanţa *relativă* afirmă că o informaţie este semnificativă atunci când este probabil ca persoana care o utilizează să acţioneze în mod diferit în lipsa acesteia.

3. Credibilitatea

Informaţia contabilă trebuie să fie *credibilă. Ea prezintă această calitate atunci când nu conţine erori semnificative, nu este părtinitoare,* iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce informaţia şi-a propus să reprezinte sau ceea ce se aşteaptă în mod rezonabil să reprezinte.

Informaţia poate fi relevantă, dar atât de puţin credibilă sub aspectul naturii sau reprezentării, încât recunoaşterea şi folosirea acesteia poate induce în eroare. Cadrul general IASC dă exemplul daunelor pentru despăgubiri: dacă validitatea şi valoarea daunelor pentru păgubiri sunt disputate într-un litigiu, nu ar fi adecvat pentru întreprindere să înregistreze în bilanţ întreaga sumă a despăgubirilor cerute, deşi ar fi adecvată prezentarea sumei solicitate şi a circumstanţelor solicitate într-o notă a situaţiilor financiare.

Realizarea credibilităţii se bazează, în abordarea IASC (OASB), pe următoarele cerinţe (principii):

– reprezentarea fidelă;
– prevalenţa economicului asupra juridicului;
– neutralitatea;
– prudenţa;

– integralitatea.

a. **Reprezentarea fidelă**

Pentru a fi credibilă, informația este necesar să reprezinte cu fidelitate tranzacțiile și alte evenimente pe care aceasta fie și-a propus, fie se așteaptă, în mod rezonabil, să le reprezinte. De exemplu, bilanțul trebuie să cuprindă și să reprezinte (prin indicatorii corespunzători) toate tranzacțiile și evenimentele care se concretizează în active, datorii și capital propriu ale întreprinderii la data raportării și care îndeplinesc criteriile de recunoaștere.

Se menționează că cea mai mare parte a informațiilor financiare este supusă unui anumit risc de reprezentare mai puțin credibilă decât ar trebui. Această situație nu se datorează părtinirii, ci mai degrabă dificultăților inerente fie identificării tranzacțiilor și altor evenimente ce urmează să fie evaluate, fie conceperii și aplicării tehnicilor de evaluare și prezentare ce pot transmite mesaje care corespund acelor tranzacții și evenimente. În anumite cazuri, măsurarea efectelor financiare ale elementelor ar putea fi atât de incertă, încât întreprinderile, în general, nu le recunosc în situații financiare; se dă exemplul fondului comercial (goodwill), a cărui evaluare este dificilă și naște de multe ori discuții sau chiar litigii (fondul comercial va fi analizat la conturile despre imobilizări necorporale).

b. **Prevalența economicului asupra juridicului**

Pentru credibilitatea informațiilor contabile, este necesar ca tranzacțiile și evenimentele reprezentate *să fie înregistrate în contabilitate și prezentate în situațiile financiare în concordanță cu fondul lor și cu realitatea economică, și nu doar cu forma lor juridică*. Uneori fondul tranzacțiilor nu se află în concordanță cu forma lor juridică sau convențională. Aceasta se poate întâlni în cazul în care o întreprindere înstrăinează un activ unei alte părți, dar într-un mod în care documentele să asigure întreprinderii dreptul de a se bucura în continuare de beneficii economice viitoare de pe urma activului respectiv. O asemenea operațiune nu poate fi raportată, în mod credibil, ca vânzare (vom reveni în paragraful următor).

c. **Neutralitatea**

Pentru a fi credibilă, informația cuprinsă în situațiile financiare trebuie să fie neutră, adică lipsită de influență.

d. **Prudența**

Activitatea economică implică, nu de puține ori, anumite incertitudini, care, în mod inevitabil, planează asupra unor evenimente și circumstanțe, între care: încasarea creanțelor îndoielnice; durata probabilă de utilizare a utilajelor și echipamentelor și numărul eventualelor reclamații cu privire la bunurile vândute cu termen de garanție ș.a. Asemenea incertitudini sunt recunoscute prin prezentarea naturii și valorii lor, *dar și prin exercitarea prudenței în întocmirea situațiilor financiare. Prudența se manifestă și se concretizează în contabilitate prin includerea unui grad (procent) de precauție în exercitarea raționamentelor necesare și a estimărilor cerute în condiții de incertitudine.*

În același timp, normele subliniază că exercitarea prudenței nu dă dreptul să se constituie rezerve ascunse sau provizioane excesive, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și, ca urmare, nu ar mai fi credibile.

e. **Integralitatea**

Informaţia contabilă cuprinsă în situaţiile financiare trebuie să fie *completă,* în limitele rezonabile ale pragului de semnificaţie şi ale costului obţinerii acestei informaţii. Orice omisiune face informaţia falsă, necredibilă şi defectuoasă din punctul de vedere al relevanţei.

4. Comparabilitatea

Informaţia contabilă trebuie să permită *evidenţierea evoluţiei în timp* a situaţiei economico-financiare a unei întreprinderi, precum şi evaluarea (aprecierea) acesteia în raport cu alte întreprinderi, în vederea punerii în evidenţă a performanţelor. Normele IASC prevăd că măsurarea şi prezentarea efectului financiar al aceloraşi tranzacţii şi evenimente trebuie efectuate într-o manieră *consecventă în cadrul unei întreprinderi şi de-a lungul timpului pentru acea întreprindere şi într-o manieră consecventă pentru diferite întreprinderi.*

Aceasta implică obligaţia ca întreprinderea să informeze utilizatorii informaţiei contabile despre politicile contabile folosite în întocmirea situaţiilor financiare şi despre orice schimbare a acestor politici, precum şi despre implicaţiile (efectele) acestor schimbări. Însăşi conformitatea cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, inclusiv prezentarea politicilor contabile utilizate de întreprindere, ajută la realizarea comparabilităţii.

Se subliniază, însă, că nevoia de comparabilitate nu trebuie confundată cu uniformitatea şi nu trebuie să constituie o piedică în calea perfecţionării contabilităţii şi a standardelor ei atunci când există alternative mai relevante şi credibile.

Există şi unele *limite* care privesc informaţia relevantă şi credibilă. Între acestea se evidenţiază: *întârzierile în raportarea/furnizarea informaţiei contabile*; *raportul cost-beneficiu,* constrângere importantă care se exprimă în cerinţa ca beneficiul obţinut de pe urma utilizării informaţiei contabile să depăşească costul furnizării acesteia; echilibrul dintre caracteristicile calitative ale informaţiei ş.a.

Prin preluarea „Cadrului general" de întocmire şi prezentare a situaţilor financiare elaborat de IASC ca referenţial al actualului sistem de contabilitate din România (alături de Directivele CEE), calitatea informaţiei contabile din ţara noastră trebuie apreciată pe baza celor patru caracteristici analizate mai sus.

2.5. Principii şi norme contabile

Producerea informaţiilor contabile şi îndeosebi realizarea caracteristicilor de calitate analizate mai sus au drept premisă esenţială stabilirea şi respectarea unor principii şi norme corespunzătoare. Definirea, acceptarea de către producători şi utilizatori şi aplicarea acestora conferă în primul rând **obiectivitatea** sistemului contabil.

Principiile contabile sunt elemente conceptuale, propoziţii cu caracter general care asigură, pe de o parte, elaborarea normelor contabile, iar pe de altă parte, reprezentarea fidelă a evoluţiei întreprinderii prin intermediul situaţiilor financiare[19].

Aceste principii s-au constituit în timp, prin dezbateri şi controverse, în cadrul sistemelor de contabilitate. Cum n-a existat şi nu există un singur sistem contabil,

[19] Mihaela Minu, *Contabilitatea ca instrument de putere*, Ed. Economică, Bucureşti, 2002, p. 73.

principiile contabile nu sunt absolute, ci relative, ele încadrându-se în obiectivele asumate de contabilitate și fiind totodată influențate și de mediul economic, politic și social. Deci, fiind un produs al practicii contabile și acceptate prin consensul producătorilor și utilizatorilor de informații contabile, aceste principii mai sunt denumite și **norme, reguli sau convenții contabile**. Această denumire permite o delimitare mai riguroasă față de ceea ce am denumit principiile metodei contabilității, care definesc **baza logică și metodologică** a acesteia.

În lucrările de contabilitate se operează cu anumite concepte și clasificări ale acestor principii/norme.

În cele ce urmează noi vom porni de la referențialul internațional asumat prin actualul sistem de contabilitate, reamintind că IASC (IASB), în cadrul său conceptual, impune **neutralitatea** ca o caracteristică de calitate a situațiilor financiare; astfel, pentru a fi credibilă, informația conținută în situațiile financiare trebuie să fie neutră. Situațiile financiare nu sunt neutre dacă, prin selectare sau modul de prezentare a informației, influențează luarea unei decizii sau formularea unui raționament pentru a realiza un rezultat sau un obiectiv predeterminat („Cadrul general", par. 36).

În lumina acestei prevederi, capătă consistență afirmația unor specialiști după care recunoașterea (implicită sau explicită) a unui utilizator dominant sau privilegiat de informație contabilă reprezintă o manifestare a subiectivității în contabilitate.

În prima etapă a reformei contabilității, prin Regulamentul de aplicare a acestei legi, s-au utilizat șase principii/norme ale reflectării reale a patrimoniului prin bilanț: prudența; permanența metodelor; continuitatea activității; independența exercițiului financiar; intangibilitatea bilanțului de deschidere; necompensarea.

Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, adoptate prin O.M.F. nr. 94/2001, prevăd următoarele **principii contabile**:

– principiul continuității activității;
– principiul permanenței metodelor;
– principiul prudenței;
– principiul independenței exercițiului;
– principiul evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv;
– principiul intangibilității bilanțului de deschidere;
– principiul necompensării;
– principiul prevalenței economicului asupra juridicului;
– principiul pragului de semnificație.

1. Principiul continuității activității presupune că întreprinderea își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în imposibilitatea continuării activității sau fără reducerea semnificativă a acesteia. Dacă administratorii întreprinderii au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative. În cazul în care situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza principiului continuității, această informație trebuie prezentată împreună cu explicații privind modul de întocmire a raportării financiare respective și cu motivele ce au stat la baza deciziei conform căreia întreprinderea nu își mai poate continua activitatea.

Definiţia dată de IASC continuităţii activităţii admite că întreprinderea „nu are nici intenţia, nici obligaţia să intre în stare de lichidare sau să-şi reducă în mod semnificativ activitatea". Din toate acestea rezultă că obligaţia de a efectua analiza corespunzătoare şi de a declara capacitatea de a continua activitatea revine conducerii întreprinderii, nu producătorului de informaţie contabilă.

2. Principiul permanenţei metodelor. Acesta presupune continuitatea aplicării aceloraşi reguli şi norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor, asigurând compatibilitatea în timp a informaţiilor contabile.

Modificările politicii contabile sunt permise doar dacă sunt cerute de lege, de un standard contabil sau au ca rezultat informaţii relevante sau mai credibile referitoare la operaţiunile întreprinderii.

Este foarte importantă menţionarea în notele explicative a oricăror modificări ale politicilor contabile, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei, precum şi tendinţa reală a rezultatelor activităţii firmei.

Acest principiu este determinat de necesitatea asigurării **compatibilităţii** în timp a informaţiilor furnizate de contabilitatea fiecărei întreprinderi.

Principiul permanenţei metodelor este aplicat în toate sistemele de contabilitate.

3. Principiul prudenţei. Potrivit definiţiilor elaborate de IASC şi de Directiva a IV-a europeană, „*prudenţa constă în luarea în calcul a unui anumit grad de precauţie în exercitarea raţionamentelor necesare pentru a pregăti estimările în condiţii de incertitudine, pentru a face în aşa fel încât activele sau veniturile să nu fie supraevaluate, iar pasivele sau cheltuielile să nu fie subevaluate*". În spiritul acestui standard, reglementările româneşti prevăd că valoarea oricărui element patrimonial trebuie să fie determinată pe baza principiului prudenţei. În mod special, se vor avea în vedere următoarele aspecte:

a) se vor lua în considerare numai profiturile recunoscute până la data încheierii exerciţiului financiar;

b) se va ţine seama de toate obligaţiile previzibile şi de pierderile potenţiale care au luat naştere în cursul exerciţiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exerciţiu anterior, chiar dacă asemenea obligaţii sau pierderi apar între data încheierii exerciţiului şi data întocmirii bilanţului.

4. Principiul independenţei exerciţiului impune exerciţiul financiar, care are durata unui an calendaristic, ca perioadă de referinţă la sfârşitul căreia are loc determinarea rezultatului net. În literatura noastră economică se subliniază că această convenţie este determinată de raţiuni mai degrabă juridice şi fiscale decât economice şi permite măsurarea rezultatului în raport cu veniturile obţinute şi cheltuielile angajate în exerciţiul respectiv, asigurându-se comparabilitatea datelor unui exerciţiu în raport cu celelalte. Atunci când „veniturile şi cheltuielile generate într-un exerciţiu vizează

exercițiul următor, se consideră că acestea sunt datorii şi creanțe ale exercițiului în curs, vis-à-vis de exercițiul următor"[20].

Reglementările actuale din România prevăd că, potrivit principiului independenței, „se vor lua în considerare toate veniturile şi cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sau a efectuării plăților".

5. Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv. A fost introdus prin aplicarea Directivei a IV-a a CEE (art. 31, pct. 1, lit. e). Potrivit acestui principiu, în vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziții din bilanț se va determina separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau de pasiv.

6. Principiul intangibilității. Bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent, cu excepția corecțiilor impuse de aplicarea IAS 8.

Acest standard se intitulează „Elemente neobişnuite, elemente din exercițiile anterioare şi modificările metodelor de contabilitate".

În sfera de aplicare a standardului se cuprind următoarele:

– Elementele neobişnuite sunt profiturile sau pierderile care rezultă din evenimente sau operațiuni distincte de activitatea curentă a întreprinderii şi cu privire la care nu se aşteaptă să se producă de o manieră frecventă sau regulată.

– Elementele din exercițiile anterioare sunt cheltuielile sau veniturile care se nasc în cursul exercițiului şi care provin din erori sau omisiuni în întocmirea situațiilor financiare relative la unul sau mai multe exerciții anterioare.

7. Principul necompensării. Valorile elementelor ce reprezintă active nu pot fi compensate cu valorile elementelor ce reprezintă pasive, respectiv veniturile cu cheltuielile, cu excepția compensărilor între active şi pasive admise de standardele internaționale de contabilitate.

8. Principul prevalenței economicului asupra juridicului. Informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor şi tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

Precizăm că acest principiu, ca şi cel care urmează, sunt conforme cu „Cadrul general" IASC.

Se impune însă a fi menționat faptul că formularea acestui principiu a născut şi mai comportă discuții. Astfel, se consideră că, în spiritul tuturor standardelor internaționale, este mai potrivită formularea „prevalența fondului tranzacțiilor asupra formei" sau „prevalența substanței economice asupra formei juridice" sau principiul „prevalenței realității financiare asupra aparenței juridice".

„Relația între juridic şi economic în practica operațiunilor contabile – au subliniat doi specialişti ai domeniului (a se vedea nota de subsol 21) – trebuie reconsiderată *în accepțiunea de relație între realitatea financiară şi forma juridică* a operațiunilor".

---

[20] Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Ed. Economică, Bucureşti, 1999, p. 329.

În cazul concret al *operaţiunilor de leasing*, la care se referă, de regulă, acest principiu, în cazul în care cumpărătorul (locatarul) a onorat o mare parte a sumelor aferente obiectului în cauză, fondul problemei îl constituie volumul plăţilor (realitatea financiară), acesta devenind *factor hotărâtor* în raport cu forma legală (proprietatea), care devine factor adiţional.

În această viziune, fondul afacerilor, care este volumul plăţilor (realitatea financiară), trebuie considerat în cazul leasingului un factor decisiv, menit să contribuie la reglarea veridică prin bilanţ a operaţiunilor respective. Forma juridică, în cazul dat, dacă s-ar aplica „stricto sensu", ar constitui un obstacol şi nu un fundament. „Deci, în cazul unor incoerenţe între realitatea financiară şi forma juridică legată de transferul proprietăţii şi în interesul oglindirii în bilanţ a fondului operaţiunilor, *conceptul de aplicat nu poate fi decât acela al «prevalenţei fundamentului asupra formei»* (respectiv realitatea financiară vizavi de montajul juridic)"[21].

Menţionăm în finalul acestor trimiteri şi faptul că, vorbind despre principiul realităţii, profesorul francez Alain Burlaud subliniază: „Principiul fundamental în Statele Unite, numit «substance over forme» poate fi tradus prin «preeminenţa realităţii asupra aparenţei» sau al «substanţei asupra formei». Să amintim, de asemenea, că în conformitate cu Norma nr. 1 IASC, par. 9, „Tranzacţiile şi alte evenimente ale vieţii întreprinderii trebuie să fie înregistrate şi prezentate *conform cu natura lor* şi cu realitatea financiară, fără a se ţine seama numai („uniquement") de aparenţa lor juridică"[22].

9. Principiul pragului de semnificaţie. Orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situaţiilor financiare. Elementele cu valori nesemnificative care au aceeaşi natură sau funcţii similare trebuie însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată.

Pentru acele elemente a căror valoare este nesigură şi care trebuie incluse în situaţiile financiare, în contabilitate trebuie făcute cele mai bune estimări. În acest scop, este necesară uneori revizuirea lor pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei de închidere a exerciţiului financiar, schimbările de circumstanţe sau dobândirea unor noi informaţii, ori de câte ori acele valori sunt semnificative. Efectul unei asemenea modificări trebuie inclus în cadrul aceleiaşi poziţii din bilanţ, respectiv din contul de profit şi pierdere, unde a fost reflectată şi estimarea contabilă iniţială.

Reglementările mai precizează că abaterile de la aceste principii generale vor fi permise numai în cazuri excepţionale. Asemenea abateri se vor prezenta în notele explicative. De asemenea, se vor prezenta motivele pentru care au avut loc aceste abateri, precum şi o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziţiei financiare şi profitului sau pierderii întreprinderii.

---

[21] Emil Nişulescu, Gheorghe Lepădatu, *Prevalenţa economicului asupra juridicului. Unele reflecţii*, „Economistul", luni 25 martie 2001, Suplimentul „Economie teoretică şi aplicată, nr. 227.

[22] *Comptabilité et Droit comptable*, sub coordonarea prof. Alain Burlaud, Gualino éditeur, Paris, 1998, p. 58.

2.6. Cadrul juridic al contabilităţii. Emergenţa dreptului contabil

Mult timp, contabilitatea nu a avut reglementări şi surse juridice proprii. Deşi se fac, uneori, trimiteri în Antichitate, la art. 104 şi 105 din Codul Hammurabi (anul 2285 î.Hr.) care priveau activitatea negustorilor şi înregistrarea faptelor de comerț în documente, literatura de specialitate consideră că începuturile procesului de reglementare contabilă se află în Ordonanța lui Colbert din 1673 şi îndeosebi în Codul de comerț adoptat în Franța în 1807 (intrat în vigoare la 1 ian. 1808), care conține 10 articole referitoare la registrele comercianților, din care 6 priveau probele în justiție. Reglementările ulterioare şi îndeosebi legile şi măsurile de normare a contabilității, respectiv elaborarea şi utilizarea unor planuri de conturi i-au determinat pe mulți specialişti să afirme că prin acestea şi-a croit drum *„un veritabil drept contabil”*[23]. „Dreptul contabil este branşa (secțiunea) dreptului privat care conduce contabilii şi contabilitatea”[24].

Dezvoltând aceste idei, într-o solidă lucrare de specialitate, realizată de un colectiv mare de specialişti francezi, „Contabilitate şi drept contabil”, sub conducerea profesorului Alain Burlaud, se afirmă că, prin legiferarea unui Plan general de conturi obligatoriu, intrat în vigoare în 1982 (spre deosebire de planurile din 1947 şi 1952, care nu aveau caracter obligatoriu), *„s-au introdus în drept noi concepte, create de limbajul contabil, ceea ce constituie evoluția cea mai remarcabilă, întrucât ea a fost salutată ca marcând emergența dreptului contabil”*[25].

În România, în conturarea dreptului contabil, constituit „ca cea de-a treia ramificație în segmentul dreptului privat, primele două fiind dreptul civil şi dreptul comercial”, autorii unei lucrări intitulate „Drept contabil”, pornesc de la Codul comercial român intrat în vigoare la 1 sept. 1887, remarcând trei perioade: a) începând cu 1 sept. 1887, data intrării în vigoare a Codului comercial şi până la 1 ian. 1949, data trecerii la normalizarea contabilității, prin adaptarea unui plan de conturi obligatoriu pentru întreprinderi; b) 1 ian. 1949 – dec. 1989, etapă caracterizată de economia centralizată şi de un sistem de reglementare şi normalizare contabilă adaptat legislației perioadei respective; c) perioada de după 1 ian. 1990 şi până în prezent, caracterizată prin cea mai profundă reformă a sistemului național de contabilitate[26].

De asemenea, prof. univ. Niculae Feleagă şi colaboratorii săi afirmă: „Cadrul juridic al contabilității unei țări este produsul unei ramuri noi a dreptului, numită drept contabil”[27], iar prof. univ. Oprea Călin şi Mihai Ristea, relevând faptul că reunirea şi ierarhizarea tuturor textelor privind reglementările contabile într-un ansamblu unitar conduc la un adevărat drept contabil, îi definesc astfel conținutul: „totalitatea legilor,

---

[23] Bernard Colasse, *Comptabilité générale*, Economica, Paris, 1998, p. 12.

[24] Alain Viandier, Christian de Lauzaighein, *Droit comptable*, Dalloz, Paris, 1993, p. 1.

[25] *Comptabilité et Droit comptable, L'intelligence des comptes et leur cadre légal*, sub coordonarea prof. Alain Burlaud, profesor titular la Catedra de contabilitate şi gestiune la Conservatorul național de arte şi meserii, cu concursul lui François-Denis Poitrinal, avocat la Curtea din Paris şi al lui Edouard Salustra, expert contabil, diplomat, Comisar de conturi, Preşedinte de onoare al Consiliului superior al Ordinului experților contabili, Gualiano éditeur, Paris, 1998, p. 31.

[26] Emil Nişulescu, Maria Manolescu, Gheorghe Lepădatu, *Drept contabil*, Ed. Tribuna Economică, București, 1998, p. 12, 70.

[27] Niculae Feleagă, Liliana Malciu, Ştefan Bunea, *Bazele contabilității*, Ed. Economică, 2002, p. 31.

normelor, ordinelor, instrumentelor şi a altor acte normative referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii şi la întocmirea situaţiilor financiare sau documentelor de sinteză în raportare"[28].

Împărtăşind şi încercând să susţinem ideea emergenţei dreptului contabil, am pornit de la premisa că „informaţia pe care o produce contabilitatea este un *bun public, destinat unor utilizări multiple* şi de aceea ea solicită *un cod* al producerii, difuzării şi utilizării ei. Cu atât mai justificată este ideea existenţei dreptului contabil în condiţiile în care principiile şi normele contabilităţii sunt consacrate printr-o lege, adoptată de parlament, iar planul de conturi şi regulamentul de aplicare au, de asemenea, caracter nu numai de normă metodologică, ci şi juridică"[29].

Armonizarea contabilităţilor naţionale cu standardele internaţionale şi cu normele regionale naşte numeroase probleme de reglementare şi de doctrină (interpretare), probleme care au o dublă valenţă – financiar-contabilă şi juridică – şi aduc noi argumente în sprijinul existenţei dreptului contabil.

În ceea ce priveşte statutul acestei discipline, după unii autori, dreptul contabil este parte a dreptului comercial, după alţii o disciplină autonomă, iar pentru alţi autori este sau poate fi o disciplină de graniţă: „contabilitate şi drept contabil".

Ca ramură specifică de drept, dreptul contabil a acumulat în timp concepte şi reguli proprii, independente de regulile altor discipline de drept; el are jurisprudenţă şi doctrină proprii, *toate acestea fiind însă indisolubil legate de fundamentele teoretice şi metodologice ale contabilităţii*.

Este larg împărtăşită ideea că sursele dreptului contabil sunt:

A. Surse legislative, formate din:

– Codul comercial, legislaţia societăţilor comerciale, alte legi, ordonanţe guvernamentale ş.a.;

– Planul general de conturi şi textele de reglementare specifice contabilităţii.

B. Surse jurisprudenţiale şi doctrinare:

– jurisprudenţa (deciziile tribunalelor);

– doctrina (interpretările şi recomandările unor organisme publice sau profesionale.

C. Standardele, Directivele internaţionale şi doctrina internaţională (IASC, CEE, ONU, OCDE, Organizaţia Internaţională a Comisiilor de Valori Mobiliare.

În România, textele de bază care construiesc sursele actuale ale dreptului contabil sunt:

– Legea contabilităţii nr. 82/1991, modificată şi completată prin O.G. nr. 61/2001 şi prin Legea nr. 310/2002;

– Legea societăţilor comerciale nr. 31/1990, republicată;

– Ordinul ministrului de finanţe publice nr. 94/februarie 2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate;

– reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene (CEE) şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate;

– Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 306/26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate;

---

[28] Oprea Călin, Mihai Ristea, *Bazele contabilităţii*, Ed. Naţional, 2000, p. 62.

[29] Gheorghe Creţoiu, Ion Bucur, *Contabilitate. Noul sistem şi expertiza contabilă*, ediţia a II-a, 1994 şi ediţia a III-a, 1997, Ed. Actami, Bucureşti, p. 81-91.

– Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, valabile de la 1 ianuarie 2003;

– Planul de conturi general;

– Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate;

– Standardele Internaționale de Contabilitate;

– Directivele a IV-a și a VII-a ale CEE.

III
BILANŢUL CONTABIL

Bilanţul contabil reprezintă chintesenţa contabilităţii. El deschide şi încheie ciclul operaţiunilor contabile, concretizând dubla reprezentare a patrimoniului şi prezentând într-o formă generalizată şi sintetizată situaţia economico-financiară a întreprinderii.

3.1. Bilanţul contabil: definiţie, rol, funcţii

3.1.1. Definiţia şi componentele

Bilanţul este un procedeu al metodei contabilităţii, prin care se prezintă simultan, ordonat şi sintetic, patrimoniul şi situaţia economico-financiară a întreprinderii. El se prezintă ca un tablou care cuprinde în formă sintetică şi în expresie valorică activele (bunurile, mijloacele) imobilizate şi circulante existente la un moment dat în întreprindere, sursele din care au fost constituite (finanţate), precum şi rezultatele economico-financiare, obţinute în perioada pentru care se întocmeşte.

La baza conceptului se află cuvintele din limba latină, „bi" şi „lanx", ceea ce înseamnă „două talere", dar el a căpătat circulaţie prin cuvântul italian „bilancia". Acest concept desemnează o balanţă cu două talere, care simbolizează valori de mărime egală aflate faţă în faţă şi în echilibru; într-unul din talere (cel din partea stângă) este înscrisă valoarea activului, iar în cealaltă, valoarea pasivului.

Activul cuprinde, în expresie bănească, bunurile (mijloacele) economice privite din punctul de vedere al formelor concrete de existenţă şi al destinaţiei lor. **Pasivul** evidenţiază în formă bănească sursele de proveniență a mijloacelor (activelor), modul de formare (procurare) a acestora.

Denumirile celor două părţi ale bilanţului se sprijină pe caracteristicile obiectelor reflectate: denumirea de ACTIV reflectă trăsătura bunurilor sau mijloacelor de a se afla într-o continuă mişcare şi transformare şi de a se identifica cu însăşi activitatea întreprinderii respective, în timp ce PASIVUL arată caracterul static şi dependenţa surselor, faptul că volumul şi structura acestora sunt determinate de mijloace.

Trebuie subliniat că, deşi activul cuprinde bunurile sau mijloacele, iar pasivul – sursele, conţinutul bilanţului este mai mult decât aceste componente. Întrucât se întocmeşte la sfârşitul perioadei de gestiune alături de mijloace şi surse, bilanţul reflectă şi rezultatele economico-financiare.

Beneficiile (profitul) apar în pasiv, deoarece constituie sursa de proveniență a unor mijloace din activ. Cu suma beneficiilor, volumul mijloacelor economice la sfârşitul perioadei este mai mare decât la începutul perioadei de gestiune.

În schimb, pierderile, în mod logic, ţin de activul bilanţului, deoarece ele diminuează mijloacele economice ale întreprinderii. Cu suma lor, volumul mijloacelor economice de la sfârşitul perioadei este mai mică decât la începutul ei.

În practica anilor '90 însă, profitul sau pierderea apăreau la pasiv, dar cu semnul „+" sau „–".

Pe planul cunoaşterii contabile, bilanţul are rolul de a demonstra şi realiza dubla reprezentare. El ridică procesul de cunoaştere la nivelul superior al sintetizării şi generalizării informaţiilor din conturile contabile. În acest fel se desprind interdependenţa şi corelaţiile care caracterizează activitatea economică, precum şi factorii de influenţă. Totodată, este punct de plecare pentru fundamentarea şi cunoaşterea regulilor de funcţionare a conturilor.

Pe planul practicii contabile şi al muncii de conducere a unităţilor gestionate, bilanţul permite punerea în corelaţie a tuturor conturilor în care se reflectă elementele patrimoniale ale întreprinderii. El este procedeul prin care se încheie şi cu care începe un ciclu contabil, oferind o imagine asupra situaţiei economico-financiare a întreprinderii şi furnizând informaţii pentru analiza financiară la diferite niveluri.

Bilanţul îndeplineşte mai multe **funcţii**.

1. Funcţia de reflectare şi generalizare. Conform acesteia, bilanţul reprezintă un *sistem de indicatori economico-financiari prin care se cuprind informaţii referitoare la* alocarea resurselor şi finanţarea activităţii şi la producţia şi reproducţia fondurilor separate din punct de vedere patrimonial. El generalizează activitatea întreprinderii la un moment dat şi informaţiile conţinute în conturile contabile, dând astfel expresie trăsăturilor comune ale elementelor de patrimoniu avansate şi consumate în activitatea economică.

Bilanţul contabil cuprinde soldurile finale ale conturilor din momentul închiderii exerciţiului financiar-contabil, după cum urmează:

– în activ sunt cuprinse soldurile debitoare ale conturilor de activ;

– în pasiv sunt înscrise soldurile creditoare ale conturilor de pasiv.

Aceste solduri semnifică *existenţe de activ, respectiv de pasiv din momentul întocmirii bilanţului, exprimate la valoarea reală.*

2. Funcţia de control şi analiză se manifestă în procesul de urmărire şi interpretare a modului de realizare a obiectivelor activităţii economice, a modului de angajare şi utilizare a mijloacelor şi fondurilor separate patrimonial. Totodată, prin el se formulează concluzii privind factorii care au acţionat asupra activităţii şi modul de gospodărire a patrimoniului. Această funcţie se concretizează în analiza bilanţului, care poate pune în evidenţă date concludente cu privire la:

– gradul de rentabilitate (profitabilitate) al întreprinderii;

– structura mijloacelor economice, pe elemente componente – imobilizări, stocuri, disponibilităţi băneşti şi, deci, gradul de lichiditate al întreprinderii;

– structura capitalului pe cele două componente – capital propriu şi datorii – şi determinarea gradului de îndatorare şi a solvabilităţii întreprinderii.

3. Funcţia de decontare a patrimoniului se realizează la sfârşitul perioadei de gestiune, la încheierea anului calendaristic. În acelaşi scop, bilanţul este folosit ca instrument de justificare pentru recuperarea cheltuielilor din venituri sau finanţarea destinată în acest sens, precum şi de stabilire a răspunderii privind gospodărirea patrimoniului.

O asemenea funcţie este importantă îndeosebi la societăţile comerciale al căror capital s-a format prin asociere, mai ales la societăţile pe acţiuni.

3.1.2. Feluri de bilanţ

Funcţiile bilanţului se realizează prin mai multe tipuri de bilanţ.

1. Din punct de vedere al *sistemului informaţional şi al locului întocmirii*, deosebim:

a. bilanţul primar şi analitic; se întocmeşte la nivelul fiecărei unităţi economice şi instituţii cu personalitate juridică şi cuprinde patrimoniul angajat în activitatea acesteia. Suportul sau sursa datelor pentru acest tip de bilanţ se bazează pe sistemul de conturi utilizat în contabilitatea întreprinderii.

b. bilanţul sintetic sau centralizator; se elaborează prin centralizarea bilanţurilor primare în conturile naţionale şi la scara economiei. Pe această bază, la nivelul Ministerului Finanţelor Publice se întocmeşte bilanţul sintetic al instituţiilor publice.

2. Din punct de vedere al *momentului* întocmirii, deosebim:

a. bilanţ iniţial sau de fondare; el nu conţine rezultate economice;

b. bilanţ de gestiune sau curent (trimestrial, semestrial, anual);

c. bilanţ final, de lichidare sau de fuziune.

3.2. Conţinutul economico-juridic şi structura bilanţului

Activul şi pasivul ca părţi inseparabile ale bilanţului şi ca expresie a dublei reprezentări a patrimoniului întreprinderii pot avea diverse interpretări.

1. Din punct de vedere al *teoriei economice,* activul exprimă formele funcţionale pe care le îmbracă bunurile (activele) întreprinderii în circuitul lor economic (forma băneasçă, forma productivă – mijloacele de producţie şi forma marfă). Mijloacele economice avansate temporar unor terţe persoane îmbracă forma de creanţe.

Privit din acelaşi punct de vedere, pasivul exprimă dependenţa social-economică a mijloacelor (activelor) gestionate de întreprindere, relaţiile economice în condiţiile cărora se formează şi funcţionează mijloacele economice pe care le gestionează unitatea. Din acest punct de vedere, fondurile se pot afla în gestiunea întreprinderii cu titlu definitiv sau pot fi atrase temporar.

Analizat din punct de vedere *financiar*, activul evidenţiază **imobilizările financiare**, sau mai exact mijloacele materiale şi băneşti avansate spre fructificare, ca forme de investire a fondurilor financiare de către o unitate economică. Pasivul pune în evidenţă *modul de finanţare a bunurilor* pe care le foloseşte unitatea respectivă, şi anume: finanţarea din capital propriu, din credite bancare sau din angajamente financiare faţă de terţi. Căile de finanţare cu fonduri relevă formele concrete de manifestare a relaţiilor băneşti ale întreprinderii în cadrul sistemului de finanţare, creditare şi decontare; din punctul de vedere al conţinutului lor, aceste relaţii pot fi: *financiare, de credit şi de decontare.*

Bilanţul este susceptibil şi de *interpretare juridică*, având în vedere că circuitul capitalului, precum şi contabilitatea, ca sistem de evidenţă, se grefează pe un patrimoniu.

Din acest punct de vedere, activul exprimă mijloacele materiale şi băneşti ca *obiect de drepturi şi obligaţii, precum şi drepturile de creanţă asupra unor terţe persoane.* În aceeaşi interpretare, pasivul exprimă *drepturile şi obligaţiile titularului de patrimoniu.*

Într-o *interpretare cibernetic-informaţională*, structura de activ are o determinare substanţial-informaţională, în timp ce pasivul, numai una informaţională. Din punct de vedere substanţial, activul exprimă munca concretizată în bunurile acumulate, precum şi resursele utilizate în activitatea economică şi aflate într-o continuă mişcare şi transformare; sub aspect informaţional, activul reprezintă o informaţie în formă bănească cu privire la volumul şi structura resurselor utilizate, în timp ce pasivul exprimă o informaţie cu privire la natura economico-juridică a relaţiilor valorice stabilite între titularul de patrimoniu şi mediul economico-social[1].

Bilanţul este conceput astfel încât să asigure o mare capacitate de generalizare şi sintetizare, el concentrând într-un volum relativ mic de date întregul sistem de informaţii înregistrate în contabilitate.

Pentru aceasta, activele întreprinderii şi sursele lor de formare sunt generalizate (prezentate) după anumite criterii şi incluse în bilanţ *într-o ordine determinată*, potrivit căreia activul şi pasivul se structurează pe *grupe, capitole şi posturi de bilanţ*. Acestea au la bază *omogenitatea* elementelor patrimoniale şi *cerinţele informaţionale*.

Astfel, la activ, mijloacele economice (activele) sunt prezentate şi ordonate pe baza a două criterii:

a) modul de participare la circuitul economic şi rolul şi destinaţia acestor elemente;

b) criteriul lichidităţii.

Potrivit primului criteriu, activele imobilizate (fixe) sunt prezentate distinct de cele circulante, în grupe separate, după cum imobilizările corporale sunt separate de cele necorporale, iar stocurile materiale sunt şi ele prezentate separat de mijloacele băneşti.

Ordinea de dispunere a acestora în activul bilanţului este de regulă în funcţie de cel de-al doilea criteriu: crescătoare după lichiditatea activelor, de la cele mai puţin lichide, cum sunt imobilizările necorporale şi corporale, către disponibilităţile băneşti ale firmei.

La pasiv, unde se reflectă specificitatea elementelor patrimoniale în funcţie de modul lor de proveniență, gruparea acestora se face pe baza următoarelor două criterii:

a) natura relaţiilor de proprietate care caracterizează modul de dobândire;

b) gradul de exigibilitate.

În acest cadru, capitalul propriu, fondurile proprii şi de rezervă şi provizioanele sunt prezentate distinct de datoriile, obligaţiile şi împrumuturile întreprinderii.

În acest cadru, ordinea de pasiv este cea a *exigibilităţii* crescânde a surselor de finanţare, ea cuprinzând la început capitalul propriu şi continuă cu creditele bancare şi cu alte obligaţii.

În acelaşi timp, în elaborarea bilanţului acţionează atât **principiul evaluării separate a elementelor de activ şi pasiv**, cât şi **principiul noncompensaţiei creanţelor cu datoriile**. Se ştie că, în practică, un client poate fi şi furnizor sau creditor (când acordă un avans) pentru întreprindere. Compensarea creanţei asupra acestuia

---

[1] Mihai Ristea, *Bilanţul în gestiunea patrimoniului*, Ed. Academiei, Bucureşti, 1989, p. 18.

cu datoria față de el este interzisă, deoarece, în caz de faliment, creanțele și datoriile sunt tratate diferit.

Nu este admisă nici compensarea depozitelor existente la bancă cu datoriile față de aceasta. Potrivit literaturii de specialitate, compensarea poate fi la originea delictului de prezentare a unui bilanț fals[2].

Ierarhizarea elementelor patrimoniale în activ și pasiv se face astfel încât *ordinea acestora să asigure o corelație între lichiditatea activelor și exigibilitatea pasivelor.*

Datele privind mărimea elementelor de patrimoniu la activ și pasiv sunt prezentate la începutul anului și la sfârșitul perioadei, pentru fiecare element determinarea făcându-se pe baza relației de sold:

Soldul final	=	*Soldul inițial*	+	*Creșterea din cursul perioadei*	– *Micșorarea (ieșirile) din cursul perioadei*

3.3. Tipuri de modificări în activ și pasiv

Bilanțul reflectă situația patrimoniului unei întreprinderi în mod static, la un moment dat.

Patrimoniul se află însă în continuă mișcare, ca urmare a proceselor economice și a operațiunilor care aduc transformări în conținutul și formele de existență ale mijloacelor și surselor.

Orice operațiune economică sau financiară delimitează o mișcare. Pentru contabilitate este esențială stabilirea **obiectivului, valorii și sensului** mișcării și transformării.

După natura lor, operațiile care aduc modificări patrimoniului pot fi economice sau financiare. Ele sunt economice, atunci când exprimă raporturi patrimoniale și se referă la producția și schimbul de valori. Operațiile financiare reprezintă mișcări de valori fără echivalent. De exemplu, achiziționarea de materii prime sau vânzarea de mărfuri sunt însoțite de plata valorii acestora imediată sau viitoare și de aceea ele sunt operații economice.

În schimb, plata taxei pe valoarea adăugată sau a altei forme de impozit sau vărsarea cotelor pentru asigurările sociale nu sunt însoțite de atribuirea unei alte valori în schimbul acestor sume și, de aceea, ele reprezintă relații financiare.

3.3.1. Modificări de structură și modificări de volum

Marea diversitate a operațiilor economice, care produc schimbări în activul și pasivul bilanțului, poate fi sistematizată, așa cum s-a arătat în capitolul despre patrimoniu, în două tipuri fundamentale și patru categorii principale, după cum urmează:

A. Modificări de volum

I. Creșterea volumului patrimoniului gestionat de întreprindere prin mărirea concomitentă a unor elemente din activ și pasiv;

II. Scăderea volumului patrimoniului prin micșorarea concomitentă a unor elemente atât din activul, cât și din pasivul bilanțului.

---

[2] Bernard Colasse, *Comptabilité générale*, Economica, Paris, 1988, p. 43.

B. Modificări de structură

III. Creşterea şi micşorarea concomitentă a unor elemente din activul bilanțului, deci numai în mijloacele întreprinderii;

IV. Creşterea şi micşorarea simultană a unor elemente din pasivul bilanțului, deci numai în cadrul surselor.

Pentru exemplificare vom porni de la următorul bilanț simplificat (valorile sunt în mii lei).

ACTIV		PASIV	
1. Mijloace fixe	1.000.000	1. Capital social	1.300.000
2. Materiale	500.000	2. Credite bancare	400.000
3. Disponibil la bancă	500.000	3. Furnizori	300.000
TOTAL ACTIV	2.000.000	TOTAL PASIV	2.000.000

1. Presupunem că întreprinderea primeşte şi recepționează un nou transport de materii prime şi materiale pe care urmează să le plătească prin bancă, prin documentele corespunzătoare, în valoare de 200.000.000 lei.

În acest caz, în activ se produce o creştere a stocului de materiale, în valoare de 200.000.000 lei, căreia îi corespunde în pasiv o creştere a obligațiilor față de furnizori, de aceeaşi valoare (200.000.000).

În acest fel, are loc o creştere a valorii activului cu 200.000.000 (de la 2.000.000.000 la 2.200.000.000), precum şi a valorii pasivului cu aceeaşi valoare.

Exemplul de mai sus pune în evidență primul tip de modificare a bilanțului, care constă în **creşterea simultană cu aceeaşi mărime a unui element de pasiv**, după formula:

$$A + X = P + X$$

În această categorie de modificări se includ operațiunile economico-financiare care majorează patrimoniul întreprinderii prin aducerea de părți sociale la capital, prin obținerea de credite bancare sau prin aprovizionarea cu materiale prin contractarea de datorii față de furnizori.

2. Al doilea tip îl reprezintă **micşorarea simultană cu aceeaşi mărime a unui element de activ şi a unui element de pasiv**, după formula:

$$A - X = P - X$$

De exemplu, se confirmă, prin extras de cont, plata unei părți din valoarea materialelor primite anterior de la furnizor, în valoare de 100.000.000 lei.

În acest caz se diminuează simultan disponibilul de la bancă, precum şi obligațiile față de furnizor, cu suma de 100.000.000 lei.

În această grupă de modificări se cuprind operațiile care conduc la micşorarea patrimoniului, prin ieşirea de valori, prin rambursarea creditelor, prin plata altor datorii față de buget, sau față de alte persoane juridice sau fizice.

3. **Sporirea unui element de activ poate avea loc simultan cu micşorarea unui alt element de activ, de aceeaşi valoare.**

De exemplu, se retrage din contul bancar suma de 100.000.000 lei, care este adusă la casa întreprinderii. Ca urmare, crește disponibilul din casa întreprinderii și se diminuează disponibilul din contul bancar, cu suma de 100.000.000.

$$A + X - X = P$$

În acest caz, este vorba de *operațiuni care modifică structura activului prin transformarea elementelor de activ, unele în altele (trecerea materiilor prime în secțiile de prelucrare și înregistrarea lor la cheltuieli de producție, obținerea de produse finite, transformarea în creanțe a unor valori materiale și bănești, încasarea creanțelor ș.a.*

4. Creșterea unui element de pasiv, simultan cu diminuarea cu aceeași mărime a unui alt element de pasiv:

$$A = P + X - X$$

Acest tip de operații economice și financiare semnifică modificări în structura pasivului prin: transformarea unor datorii în alte datorii, creșterea capitalului propriu prin operații interne, prin repartizarea unei părți din profit pentru constituirea unor fonduri.

Prin ultimul gen de modificări, presupunem că pentru suma de 200.000.000 lei datorie față de un furnizor, întreprinderea semnează un bilet la ordin (acceptat de furnizor) prin care se obligă să plătească la o dată ulterioară suma respectivă; în acest caz, se diminuează obligațiile de la contul Furnizori, dar apare un cont nou, tot de obligații: „efecte de plătit".

Sintetizând toate cele patru modificări, vom obține un nou bilanț, diferit ca volum și ca structură față de cel anterior:

ACTIV		PASIV	
1. Mijloace fixe	1.000.000	1. Capital social	1.300.000
2. Materiale	700.000	2. Credite bancare	400.000
3. Disponibil la bancă	300.000	3. Furnizori	200.000
4. Casa	100.000	4. Efecte de plătit	200.000
TOTAL ACTIV	2.100.000	TOTAL PASIV	2.100.000

Se desprind următoarele concluzii:

1. Din analiza datelor de bilanț se poate stabili numai mărimea modificării posturilor din activul și pasivul bilanțului la un moment dat, comparativ cu o perioadă precedentă; cauzele care au provocat aceste modificări nu pot fi cunoscute cu ajutorul bilanțului, întrucât el nu reflectă operațiile economice, ci starea mijloacelor fixe și circulante sub cele două aspecte, al existenței și al provenienței.

2. Deși operațiile economice au modificat componența posturilor de bilanț, mărimea lor, totdeauna trebuie asigurată egalitatea dintre totalul activului și totalul pasivului bilanțului.

Bilanțul este singurul procedeu al metodei compatibilității în care mijloacele economice sunt reprezentate sub dublul lor aspect. Datorită acestui fapt, între cele două

laturi ale patrimoniului se stabileşte o anumită interdependență, care constă în aceea că *valoarea mijloacelor economice este totdeauna egală cu totalitatea surselor de constituire, indiferent de modificările survenite în structura acestora.*

Menținerea acestei egalități decurge din faptul că datele din bilanț se referă totdeauna la un volum dat de mijloace economice, privite simultan din două puncte de vedere.

3.3.2. Ecuaţia bilanţieră fundamentală şi formele ei

Pornind de la definiția fundamentală a bilanțului şi de la principiul dublei reprezentări a patrimoniului, ecuația fundamentală a bilanțului este, aşa cum a rezultat şi din analiza anterioară, următoarea:

$$Activ = Pasiv$$

Dacă se are în vedere definiția patrimonială a bilanțului, atunci se poate utiliza o formulă care exprimă **situația netă a patrimoniului**:

$$Activ - Datorii = Sold$$

sau:

$$Sold = Activ - Datorii$$

În acest caz, soldul net este echivalent cu sursele proprii sau capitalul propriu.
În SUA, bilanțul se prezintă cel mai adesea în următoarea formă simplă[3]:

$$Activ - Datorii = Situația\ netă$$

În Franța s-a utilizat multă vreme forma consacrată prin Planul de conturi general, în care bilanțul era prezentat ca un tablou cu 2 coloane, sau ca un cont, coloana din stânga fiind pentru activ, iar cea din dreapta, pentru datoriile firmei şi situația netă.

$$Activ = Situația\ netă + Datorii \Rightarrow Pasiv$$

Dacă, de exemplu, o întreprindere dispune de bunuri imobile, mobile, depozite bancare, creanțe în sumă de 50 milioane unități monetare, dar are datorii față de furnizori şi de bancă în sumă de 20 milioane, situația ei se determină după formula:

$$Soldul\ net = Activ - Datorii$$

$$\underset{(Activ)}{50\ mil.} - \underset{(Datorii)}{20\ mil.} = 30\ mil. = Soldul\ net$$

[3] Charles T. Hongren, Walter T. Harinson Jr., *Accounting*, Prentice-Hall, 1989, p. 1-11.

De unde, bilanțul cuprinde:

Activ 50 mil. = *Situația netă (sau capitalul propriu)*
30 mil. + *20 mil. Datorii*

O asemenea formulă de prezentare a ecuației fundamentale a patrimoniului dă posibilitatea să se evidențieze distinct sursele proprii, capitalul propriu sau situația netă a patrimoniului întreprinderii; ea permite, totodată, compararea capitalului propriu cu obligațiile sau datoriile titularului de patrimoniu, ceea ce relevă o latură importantă a întreprinderii, denumită în literatura de specialitate „**gradul de asigurare a autonomiei sau independenței financiare**".

Cu alte cuvinte, în această exprimare, ecuația fundamentală caracterizează şi exprimă *capacitatea subiectului de patrimoniu de a face față prin sursele proprii (inclusiv rezultatul net) cererii de a-şi onora obligațiile față de bancă, furnizori, creditori şi stat.*

Dacă însă trebuie să evidențiem şi rezultatul net al activității de exploatare, care poate fi profit sau pierdere, atunci ecuația generală poate fi reprezentată astfel:

Activ – Datoria totală = Sursele proprii (capitalul propriu) ± *Rezultatul net*

Rezultatul net se determină pe baza contului de rezultate, în care se evidențiază consumurile de resurse şi veniturile obținute (potrivit ecuației fundamentale prezentate la capitolul I: Cheltuieli ± Rezultate = Venituri), precum şi a contului de profit şi pierdere, care însoțeşte bilanțul contabil.

3.4. Modelul (forma) şi structura bilanţului – abordări contemporane

Modelul clasic al bilanțului este cel prezentat în paragrafele precedente ale acestui capitol, şi anume de tabel/balanță, în care activul şi pasivul sunt aşezate față în față. În teoria contabilă, acest tip de bilanț se bazează pe abordarea **statică**. El are la bază **conceptul de patrimoniu** şi, simplificat, se prezintă astfel:

Activ	Pasiv
A. Active imobilizate	A. Capitaluri proprii
B. Active circulante	B Datorii (obligații)
C. Poziții/conturi rectificative (de Activ)	C. Poziții/conturi rectificative (de Pasiv)

Aşa cum se observă din ecuațiile bilanțiere prezentate mai înainte, şi din această schemă *trei sunt conceptele care marchează, prin modalitățile lor de definire, evaluare şi structurare, modelul bilanțului în contabilitatea contemporană*: activele; datoriile (pasivul); capitalul propriu.

Rolul patrimoniului şi îndeosebi cele trei concepte sunt abordate distinct în diferitele tipuri de contabilitate.

În contabilitatea clasică, statică, definirea şi evaluarea activelor a fost subordonată următoarelor principii:

– principiul proprietăţii cu dreptul de dispoziţie (*abusus*) ca drept fundamental;

– principul unicităţii patrimoniului;

– principiul eliminării activelor care nu au o valoare de piaţă (active fictive).

În consecinţă, *sunt recunoscute ca active toate bunurile asupra cărora întreprinderea are drept de proprietate*, care pot fi evaluate la o valoare de piaţă şi nu sunt recunoscute ca active (în bilanţ), bunurile luate cu chirie şi bunurile specifice (nemateriale) care nu au o valoare de piaţă. Pe această linie se înscrie o **abordare franceză** asupra patrimoniului marcată de tradiţia juridică, excluzând din activ bunurile finanţate printr-un contract de leasing financiar (informaţiile privind aceste bunuri trebuie însă prezentate în anexa la bilanţ).

În contabilitatea americană se aplică principiul „substance over forme" sau prevalenţa economicului asupra juridicului, care pune accentul asupra dreptului de utilizare şi a dreptului de uzufruct. Conform cadrului conceptual specific (SFAC3, „Elementele situaţiilor financiare ale întreprinderii") activele sunt „avantajele economice viitoare probabile, obţinute sau controlate de o entitate, în urma unor tranzacţii sau evenimente trecute". Prin urmare, normalizatorii americani nu condiţionează recunoaşterea activelor de existenţa dreptului de proprietate sau de protecţia legală a acestuia.

Conform normativelor internaţionale (IAS), paragraful 49a din „Cadrul general", IASC defineşte un activ drept „o resursă controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere".

Pentru a lămuri această idee, precizăm că prin beneficii economice viitoare IASC înţelege „potenţialul de a contribui în mod direct sau indirect la fluxul de numerar şi echivalente ale numerarului către întreprindere".

Pe această bază se apreciază că IASC promovează o viziune economică (dinamică), şi nu una patrimonială (statică), ceea ce înseamnă că recunoaşterea nu trebuie condiţionată exclusiv de drepturile legale de proprietate. În această viziune, bunurile finanţate printr-un contract de leasing financiar trebuie înscrise în activul bilanţului.

Situaţia este asemănătoare şi în ceea ce priveşte pasivul, existând *două concepţii* diferite:

a) **o concepţie extensivă**, (clasică, statică), în care prin pasiv se înţelege *ansamblul resurselor* întreprinderii formate din *capitalurile proprii*, considerate resurse interne + *capitalurile străine sau datoriile*, considerate resurse externe.

În această viziune, ecuaţia partidei duble şi a bilanţului este:

$$Active = Capitaluri\ proprii + Datorii \Rightarrow Active = Pasive$$

În această viziune, bilanţul contabil se prezintă ca un tabel orizontal (forma clasică).

b) **o concepţie restrictivă** în care sunt considerate pasiv numai *datoriile* întreprinderii.

În această viziune, ecuația partidei duble în cadrul bilanțului este:

Active – Datorii (Pasive) = Capitaluri proprii (Situația netă)

În contabilitatea anglo-saxonă și în normativele IASC este adoptată această abordare, care impune un model de bilanț vertical (listă).

Cele două concepții se reflectă și în abordarea altor componente patrimoniale, precum și a unor cheltuieli.

În ultimă instanță, așa cum s-a remarcat și în literatura noastră, bilanțul contabil se află la confruntarea dintre **realitatea economică** și **aparența juridică**.

Potrivit **principiului patrimonialității/proprietății**, în care dreptul de dispoziție este considerat atribut principal, sunt contabilizate în activ numai bunurile asupra cărora întreprinderea are drept de dispoziție, adică pe care le deține în proprietate și asupra cărora poate dispune în orice moment vânzarea.

Prin aplicarea principiului „**substance over forme**", în care accentul (care este tradus prin „primordialitatea calității economice în fața formei juridice") cade pe celelalte două atribute ale proprietății (dreptul de utilizare și dreptul de uzufruct), sunt contabilizate în activ toate bunurile utilizate de întreprindere, chiar dacă acestea nu sunt proprietatea acesteia.

În practică, soluțiile adoptate sunt foarte variate[4].

IASC, în „Cadrul conceptual", par. 35 a reținut primordialitatea conținutului economic asupra formei juridice, ca una din caracteristicile calitative ale situațiilor financiare.

În contabilitățile anglo-saxone (SUA, Marea Britanie), principiul operează atât în contabilitățile individuale (ale firmelor), cât și în contabilitățile consolidate (ale grupurilor de întreprinderi).

În Franța s-a optat pentru o dublă soluție: la conturile individuale se aplică principiul proprietății/patrimonialității, iar pentru conturile consolidate se aplică principiul prevalenței conținutului economic asupra formei juridice.

În România, conform Legii contabilității și regulamentului de aplicare a acesteia la conturile individuale, se aplică principiul proprietății, iar conform Cadrului conceptual IASC, între cele 9 principii și reguli contabile prevăzute în Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE și cu Standardele Internaționale de contabilitate, a fost înscris principiul de sorginte americană „substance over forme".

Chiar dacă din punct de vedere teoretic și practic bilanțul contabil poate fi elaborat în forme diferite, *în realitate acționează principiul unicității bilanțului, conform căruia întreprinderile au obligația elaborării unui singur model de bilanț, și anume cel aflat în concordanță cu normele contabile în vigoare.*

În literatura contabilă, acest principiu a fost pus în discuție, propunându-se abandonul acestuia și trecerea la bilanțuri multiple corespunzătoare diferitelor concepții și reprezentări/interese.

Discutând despre acest principiu, reputatul profesor Bernard Colasse remarca: „unitatea bilanțului presupune un proces complex de schimb și de negocieri vizând o sinteză unică; buna derulare a acestui proces, ținând cont de complexitatea proble-

---

[4] Mihaela Minu, *Contabilitatea ca instrument de putere*, Ed. Economică, București, 2002, p. 94.

melor de tratat şi de diversitatea punctelor de vedere, nu poate fi decât aleatoare şi precară"[5].

Probleme complexe, care alimentează aceste îndoieli şi dezbaterile specialiştilor nasc nu numai concepţiile/principiile menţionate, ci şi modalităţile de evidenţiere a elementelor patrimoniale şi cele trei forme de contabilitate corespunzătoare: contabilitatea statică (bazată pe valoarea de intrare), contabilitatea dinamică (care utilizează valoarea cost) şi contabilitatea actuarială (sau contabilitatea în valori de utilitate)*.

În ceea ce priveşte **modelul (forma) utilizat în practica contabilă**, după ce, o perioadă lungă de timp, în Europa continentală a dominat **bilanţul-tabel**, cu activul şi pasivul aflate faţă în faţă (în formă de cont), în ultimele decenii s-a folosit şi **forma de listă** sau pe verticală a bilanţului, în care sunt înscrise, mai întâi activul, şi în continuare pasivul. În România, acest model a fost utilizat în prima etapă a reformei contabile (1994-2000-2001 – a se vedea Anexa nr. 1, din finalul acestui capitol).

În contabilităţile bazate de concepţia anglo-saxonă, în care este exclusă abordarea de tip patrimonialist, atât la bilanţ, cât şi la contul de profit şi pierdere, majoritatea firmelor americane întocmesc şi publică un bilanţ compus din cele trei concepte de bază: activele (*assets*), datoriile (*liabilities*) şi capitalurile proprii (*shareholders equity* sau *owners equity*), prezentate fie în formă orizontală (cont sau balanţă), fie în formă verticală (listă).

Spre deosebire de multe ţări europene, în care activul bilanţier este prezentat în *ordinea crescătoare a lichidităţii*, iar pasivele, în *ordinea crescătoare a exigibilităţii lor*, în SUA şi Canada, firmele prezintă activele şi pasivele *în ordinea descrescătoare a lichidităţii,* respectiv a exigibilităţii lor[6]. În acest fel, ies mai bine în evidenţă elementele, lichidităţile şi exigibilităţile imediate (pe termen scurt, până la un an). Se menţionează că în aceste ţări nici denumirea de bilanţ nu este întotdeauna utilizată, preferându-se uneori denumirea „situaţia poziţiei" (sau „condiţiei") financiare. Situaţia are următoarea structură:

Assets (Active)	Liabilities (Datorii)
A. Current assets (Active pe termen scurt) – Cash (Disponibilităţi) – Accounts receivable (Creanţe) Inventory (Stocuri) Prepaid expenses (Cheltuieli în avans) **Total curent assets (Total active pe termen scurt)** **B. Tangible assets (Imobilizări corporale)**	**A. Current liabilities (Datorii curente)** – Accounts payable (Furnizori) – Accured wages and taxes (Datorii salariale şi taxe) – Accounts payable (Furnizori) – Estimated income taxes payable (Impozitul asupra beneficiului de plătit) **Total current liabilities** **B. Non-current liabilities (datorii pe termen mediu şi lung)**

[5] Bernard Colasse, *Contabilitate generală,* Ed. Moldova, Chişinău, p. 383.

* Pentru aceste probleme a se vedea capitolul 6 din această carte.

[6] Niculae Feleagă, Liliana Malciu, Ştefan Bunea, *Bazele contabilităţii. O abordare europeană şi internaţională*, Ed. Economică, Bucureşti, 2003, p. 55.

Assets (Active)	Liabilities (Datorii)
– Land (Terenuri) – Plant (Construcții, echipamente, mașini) – Less accumulated depreciation (minus amortizări cumulate) – Net plant (Valoarea netă a construcțiilor, echipamentelor, mașinilor) **Total tangible assets** **C. Intangible assets (Imobilizări necorporale)** – Goodwill and patents (Imobilizări necorporale) **Total assets (Total active)**	– Mortgage bonds (Obligațiuni) **Total liabilities (Total datorii)** **C. Shareholders equity (Situația netă)** Common stock (capital: nr. de acțiuni) – Retained earnings (Rezerve) **Total shareholders equity (Total situație netă)** **Total datorii și situație netă**

Cea de-a treia orientare o reprezintă practica din țările UE, reglementată prin *articolele 9 și 10 din Directiva a IV-a CEE.*

Schema descrisă prin articolul 9 prezintă bilanțul sub o formă bilaterală (cont sau tabel), în ordinea crescătoare a lichidității activelor, respectiv a exigibilității pasivelor.

Activ	Pasiv
A. Capital subscris nevărsat (creanțe)	A. Capitaluri proprii
B. Cheltuieli de constituire	B. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
C. Active imobilizate	C. Datorii
D. Active circulante	D. Conturi de regularizare – pasiv
E. Conturi de regularizare – activ	E. Beneficiul exercițiului
F. Pierderea exercițiului	

Articolul 10 al Directivei a IV-a prezintă bilanțul sub formă de listă, dar în funcție de indicatori economico-financiari care permit o analiză mai directă şi facilă a situației **întreprinderii de tip lichiditate-solvabilitate**.

A. Capital subscris nevărsat
B. Cheltuieli de constituire
C. Active imobilizate
D. Active circulante
E. Conturi de regularizare – activ
F. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an
G. Active circulante, respectiv datorii curente nete
H. Total activ minus datorii curente
I. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an
J. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
K. Conturi de regularizare – pasiv
L. Capital şi rezerve

Acest model, într-o formă dezvoltată, se regăseşte în modelul tip listă adoptat în România pentru etapa actuală.

Astfel, *formatul cerut pentru bilanț prin Reglementările adoptate prin O.M.F.P. nr. 94/20 februarie 2001*, pentru societățile care aplică normele contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate, are următoarea structură:

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale

1. Cheltuieli de constituire (când reglementările permit imobilizarea acestora)

2. Cheltuieli de dezvoltare (când reglementările permit imobilizarea acestora)

3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi şi valori similare şi alte imobilizări necorporale, dacă au fost:

a) achiziționate contra unei plăți: sau

b) create de societate, în cazul în care reglementările permit înscrierea acestora în active

4. Fondul comercial, în cazul în care a fost achiziționat

5. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuție

II. Imobilizări corporale

1. Terenuri şi construcții

2. Instalații tehnice şi maşini

3. Alte instalații, utilaje şi mobilier

4. Avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuție

III. Imobilizări financiare

1. Titluri de participare deținute la societățile din cadrul grupului

2. Creanțe asupra societăților din cadrul grupului, altele decât cele comerciale

3. Titluri sub formă de interese de participare

4. Creanțe din interese de participare

5. Titluri deținute ca imobilizări

6. Alte creanțe

7. Acțiuni proprii (cu indicarea în note a valorii nominale)

B. Active circulante

I. Stocuri

1. Materii prime şi materiale consumabile

2. Producția în curs de execuție

3. Produse finite şi mărfuri

4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri

II. Creanțe

(Sumele ce trebuie să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie să fie prezentate separat pentru oricare element.)

1. Creanțe comerciale

2. Sume de încasat de la societățile din cadrul grupului

3. Sume de încasat de la societățile la care se dețin interese de participare

4. Alte creanțe

5. Creanțe privind capitalul subscris şi nevărsat

III. Investiții financiare pe termen scurt

1. Titluri de participare deținute la societățile din cadrul grupului

2. Acțiuni proprii (cu indicarea în note a valorii nominale)

3. Alte investiții financiare pe termen scurt
IV. Casa şi conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an
1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile
2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate societăților din cadrul grupului
7. Sume datorate privind interesele de participare
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale

E. Active circulante nete, respectiv datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an
1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile
2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate societăților din cadrul grupului
7. Sume datorate privind interesele de participare
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale

H. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
1. Provizioane pentru pensii şi alte obligații similare
2. Alte provizioane

I. Venituri în avans

J. Capital şi rezerve
I. Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat şi cel nevărsat)
II. Prime de capital
III. Rezerve din reevaluare
IV. Rezerve
1. Rezerve legale
2. Rezerve pentru acțiuni proprii
3. Rezerve statutare sau contractuale
4. Alte rezerve

V. Rezultatul reportat
VI. Rezultatul exerciţiului financiar

Sursa: Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 85/20.02.2001

Pentru agenţii economici care aplică *Reglementările contabile simplificate* intrate în vigoare la 1 ian. 2003, în baza O.M.F.P. nr. 306/26 febr. 2002, *structura bilanţului* este următoarea:

A. Active imobilizate
I. Imobilizări necorporale
II. Imobilizări corporale
III. Imobilizări financiare
B. Active circulante
I. Stocuri
II. Creanţe
(Sumele ce urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).
III. Investiţii financiare pe termen scurt
IV. Casa şi conturi la bănci
C. Cheltuieli în avans
D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an
E. Active circulante nete, respectiv datorii curente nete
F. Total active minus datorii curente
G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an
H. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
I. Venituri în avans
J. Capital şi rezerve
I. Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat şi cel nevărsat)
II. Prime de capital
III. Rezerve din reevaluare
IV. Rezerve
V. Rezultatul reportat
VI. Rezultatul exerciţiului financiar

Elementele patrimoniale sunt prezentate în bilanţ, de regulă la *valoarea netă* (determinată prin deducerea amortismentelor şi a provizioanelor pentru depreciere).

3.5. Regimul juridic al bilanţului în România

În România, problemele bilanţului contabil sunt reglementate de Legea contabilităţii nr. 82/1991, modificată şi completată prin O.G. nr. 61/2001 şi prin Legea nr. 310/2002, precum şi de Reglementările adoptate în 2001 şi 2002.

În baza prevederilor acestor acte normative, **bilanţul** este *un document oficial de gestiune* al unităţilor economice şi administrative obligate să organizeze şi să conducă contabilitate proprie. În toate variantele de organizare a contabilităţii, bilanţul este documentul de bază în cadrul „situaţiilor financiare anuale", care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziţiei financiare şi performanţelor unităţii patrimoniale.

Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate prevăd că bilanțul este *documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ şi de pasiv ale întreprinderii la încheierea exercițiului, precum şi în celelalte situații prevăzute de lege* (vezi modelul în Anexa nr. 2).

Bilanțul cuprinde toate elementele de activ şi de pasiv, grupate după natură, destinație, lichiditate, respectiv după natură, proveniență şi exigibilitate.

În întocmirea şi utilizarea bilanțului trebuie să se țină seama de principiile şi normele generale ale contabilității (principiul permanenței metodelor, principiul continuității activității, principiul independenței exercițiului, principiul intangibilității bilanțului de deschidere, principiul necompensării şi celelalte).

Bilanțul se întocmeşte anual şi în situația fuziunii sau încetării activității organizației. Instituțiile publice şi alte unități prevăzute de lege întocmesc situații financiare trimestriale şi anuale.

Bilanțul contabil este însoțit de contul de profit şi pierdere sau de contul de execuție (în cazul instituțiilor publice) de o serie de anexe, precum şi de raportul de gestiune al administratorului. Bilanțurile sunt supuse verificării care se realizează de către auditori financiari, persoane fizice sau juridice autorizate, potrivit legii.

După aprobare, bilanțul contabil se publică în Monitorul Oficial, împreună cu contul de profit şi pierdere. Bilanțul contabil şi celelalte situații financiare anuale se păstrează timp de 50 de ani. Un exemplar din bilanțul contabil anual se depune la direcția județeană a finanțelor publice, respectiv a municipiului Bucureşti.

Instituțiile publice şi celelalte persoane juridice ai căror conducători au calitate de ordonatori de credite depun un exemplar din bilanțul contabil trimestrial şi anual la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acesta.

Ministerele, departamentele şi celelalte organe ale administrației publice centrale, prefecturile, consiliile locale, consiliile județene şi consiliul municipal Bucureşti, ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite, depun la Ministerul Finanțelor Publice un exemplar din bilanțul contabil trimestrial şi anual.

Ministerul Finanțelor Publice întocmeşte anual *bilanțul instituțiilor publice*. Obiectul principal al acestui bilanț îl constituie patrimoniul statului şi al unităților administrativ-teritoriale, cuprinzând patrimoniul public şi cel privat inclusiv solul, bogățiilor naturale, zăcămintele naturale şi alte bunuri cu potențial economic evaluate în expresie bănească.

Bilanțul anual al instituțiilor publice se prezintă guvernului, odată cu contul anual de execuție a bugetului de stat.

Anexa nr. 1

MODEL

Judeţul .....
Denumirea întreprinderii .....
Adresa întreprinderii.....
Numărul din registrul comerţului ...../...../.....

Forma de proprietate .....:.....
Ramura .....
Titularul .....
Departamentul .....
Cod fiscal .....
Telefonul .....

BILANŢ*)

Încheiat la .....

10				mii lei
ACTIV		Nr. rd.	Exerciţiu financiar	
			Încheiat	Precedent
A		B	1	2
ACTIVE IMOBILIZATE	**IMOBILIZĂRI NECORPORALE** Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203–2801–290*)	01		
	Alte imobilizări (ct. 205+207+208+2805–2807–2808–290*)	02		
	Imobilizări în curs (ct. 230–293*)	03		
	TOTAL (rd. 01 la 03)	04		
	IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct. 211–2810–291*)	05		
	Clădiri şi construcţii speciale (ct. 2121–2811–291*)	06		
	Maşini şi utilaje (ct. 2122+2123+2125–2812–2813–2815–291*)	07		
	Alte imobilizări corporale (ct. 2124+2126+2127+ 2128+2814–2816–2817–291*)	08		
	Imobilizări în curs (ct. 231–291*)	09		
	TOTAL (rd. 05 la 09)	10		
	IMOBILIZĂRI FINANCIARE Titluri de participare (ct. 261–269*–296*)	11		
	Alte cheltuieli imobilizate (ct. 262+263–269*–296*)	12		
	Creanţe imobilizate (ct. 267–296*)	13		
	TOTAL (rd. 12 la 14)	14		
	I. Active imobilizate – Total (rd. 04+11+15)	15		

	A	B	1	2
ACTIVE CIRCULANTE	**STOCURI** Stocuri de materii şi materiale, obiecte de inventar şi stocuri aflate la terți (ct. 300+301±308+321+323–322±328+351+352+354+356+357+358–390–391–392–395)	16		
	Producția în curs de execuție (ct. 331+332–393)	17		
	Produse (ct. 341+345+346±348–394)	18		
	Animale (ct. 361±368–396)	19		
	Mărfuri (ct. 371±378–397+381±388–398)	20		
	ALTE ACTIVE CIRCULANTE Furnizori-debitori (ct. 409)	21		
	Clienți şi conturi asimilate (ct. 411+413+416+418–491	22		
	Alte creanțe (ct. 425+4282+4382+441**+4424+4428**+445+446**+447**+4482+448+451**+4581+461+481**–495–496)	23		
	Decontări cu asociații privind capitalul (ct. 456)	24		
	Titluri de plasament (ct. 502+503+505+506+508–509)	25		
	Conturi la bănci, casa şi acreditive (ct. 511+512+5187+531+532+541+542)	26		
	TOTAL (rd. 16–26)	27		
II. Active circulante – Total (rd. 22+29)		28		
Conturi de regularizare şi asimilate Cheltuieli efectuate în avans (ct. 471+473)		29		
Diferențe de conversie (ct. 476)		30		
III. Conturi de regularizare şi asimilare – Total (rd.31+32)		31		
IV. Prime privind rambursarea obligațiunilor (ct. 169)		32		
TOTAL GENERAL – ACTIV (rd.16+30+33+34)		33		
CAPITALURI PROPRII	Capital social sau individual (ct. 107+108)	34		
	– din care: Capital subscris vărsat (ct. 1012)	35		
	Prime legate de capital (ct. 104)	36		
	Diferențe de reevaluare (ct. 105)	37		
	Rezerve (ct. 106)	38		
	Rezultatul reportat (ct. 107) – Profitul nerepartizat	39		
	– Pierderea neacoperită	40		
	Rezultatul exercițiului (ct. 121) – Profit (ct. 121)	41		
	– Pierdere (ct. 121)	42		
	Repartizarea profitului (ct. 129)	43		
	Fonduri (ct. 111+112+118)	44		
	Subvenții pentru investiții (ct. 131)	45		
	Provizioane reglementate (ct. 141)	46		

A		B	1	2
I. Capitaluri proprii – Total (rd. 40+42–43+44 la 47–48+49–50–51+52–53+54+55)		47		
Provizioane pentru riscuri (ct. 1511+1512+1518*)		48		
Provizioane pentru cheltuieli (ct. 1513+1514+1518*)		49		
II. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli (rd. 57+58)		50		
D	Împrumuturi şi datorii asimilate (ct. 161+162+166+167+168+512***+5186+519)	51		
A	Furnizori şi conturi asimilate (ct. 401+403+404+405+408)	52		
T	Clienți – creditori (ct. 419)	53		
O	Alte datorii (ct. 421+423+424+426+427+4281+431 +437+4381+441***+4423+4428***+444+446*** +447***+4481+4483+451***+455+457+4582+462 +509+481***+482***)	54		
R				
I				
I				
III. Datorii – Total (rd. 60 la 63)		55		
Conturi de regularizări şi asimilate – Venituri înregistrate în avans (ct. 471)		56		
– Diferențe de conversie (ct. 477)		57		
IV. Conturi de regularizări şi asimilate – Total (rd. 65+66)		58		
TOTAL GENERAL – PASIV (rd. 56+59+64+67)		59		

*) *Sursa:* Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 303 bis/6.11.1997

* Conturi de repartizat după natura elementelor respective

** Solduri debitoare ale conturilor respective

*** Solduri creditoare ale conturilor respective

Conducătorul unității, Conducătorul compartimentului Financiar-Contabil

Anexa nr. 2

BILANȚ*

încheiat la data de 31 decembrie .....

– mii lei –

A	Nr. rd.	Sold la	
		începutul anului	sfârșitul anului
	B	1	2
A. ACTIVE IMOBILIZATE			
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE			
1. Cheltuieli de constituire (ct. 201–2801)	01		
2. Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203–2803–2903)	02		
3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi și valori similare și alte imobilizări necorporale (ct. 2051+2052+208–2805–2808–2905–2908)	03		
4. Fondul comercial (ct. 2071–2807–2907–2075)	04		
5. Avansuri și imobilizări necorporale în curs (ct. 233+234–2933)	05		
TOTAL: (rd. 01 la 05)	06		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE			
1. Terenuri și construcții (ct. 211+212–2811–2812–2911–2912)	07		
2. Instalații tehnice și mașini (ct. 213–2813–2913)	08		
3. Alte instalații, utilaje și mobilier (ct. 214–2814–2914)	09		
4. Avansuri și imobilizări corporale în curs (ct. 231+232–2931)	10		
TOTAL: (rd. 07 la 10)	11		
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE			
1. Titluri de participare deținute la societățile din cadrul grupului (ct. 261–2961)	12		
2. Creanțe asupra societăților din cadrul grupului (ct. 2671+2672–2965)	13		
3. Titluri sub formă de interese de participare (ct. 263–2963)	14		
4. Creanțe din interese de participare (ct. 2675+2676–2967)	15		
5. Titluri deținute ca imobilizări (ct. 262+264+265–2962–2964)	16		
6. Alte creanțe (ct. 2673+2674+2678+2679–2966–2969)	17		
7. Acțiuni proprii (ct. 2677–2968)	18		
TOTAL: (rd. 12 la 18)	19		

A	B	1	2
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 06+11+19)	20		
B. ACTIVE CIRCULANTE			
I. STOCURI			
1. Materii prime şi materiale consumabile (ct. 301+3021+3022+3023+3024+3025+3026 +3028+303+/–308+351+358+381+/–388–391 –3921–3922–3951–3958–398)	21		
2. Producţia în curs de execuţie (ct. 331+332+341+/–3481+3541–393–3941 –3952)	22		
3. Produse finite şi mărfuri (ct. 345+346+/–3485+/–3486+3545+3546+356 +357+361+/–368+371+/–378–3945–3946 –3953–3954–3956–3957–396–397–4428)	23		
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri (ct. 4091)	24		
TOTAL: (rd. 21 la 24)	25		
II. CREANŢE			
1. Creanţe comerciale (ct. 4092+4111+4118+413+418–491)	26		
2. Sume de încasat de la societăţile din cadrul grupului (ct. 4511+4518–4951)	27		
3. Sume de încasat din interese de participare (ct. 4521+4528–4952)	28		
4. Alte creanţe (ct. 425+4282+431+437+4382+441+4424 +4428+444+445+446+447+4482+4582+461 +473–496+5187)	29		
5. Creanţe privind capitalul subscris şi nevărsat (ct. 456–4953)	30		
TOTAL: (rd. 26 la 30)	31		
III. INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT			
1. Titluri de participare deţinute la societăţile din cadrul grupului (ct. 501–591)	32		
2. Acţiuni proprii (ct. 502–592)	33		
3. Alte investiţii financiare pe termen scurt (ct. 5031+5032+505+5061+5062+5081+5088 –593–595–596–598+5113+5114)	34		
TOTAL: (rd. 32 la 34)	35		
IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112+5121+5124+5125+5311+5314+5321 +5322+5323+5328+5411+5412+542)	36		
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 25+31+35+36)	37		

A	B	1	2
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	38		
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE UN AN			
1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (ct. 1614+1615+1617+1618+1681–169)	39		
2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621+1622+1624+1625+1627+1682+5191 +5192+5198)	40		
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	41		
4. Datorii comerciale (ct. 401+404+408)	42		
5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403+405)	43		
6. Sume datorate societăților din cadrul grupului (ct. 1661+1685+2691+4511+4518)	44		
7. Sume datorate privind interesele de participare (ct. 1662+1686+2692+4521+4528)	45		
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi alte datorii pentru asigurările sociale (ct. 1623+1626+167+1687+2698+421+423 +424+426+427+4281+431+437+4381+441 +4423+4428+444+446+447+4481+4551+4558 +456+457+4581+462+473+509+5186+5193 +5194+5195+5196+5197)	46		
TOTAL: (rd. 39 la 46)	47		
E. ACTIVE CIRCULANTE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 37+38–47–62)	48		
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 20+48)	49		
G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN			
1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (ct. 1614+1615+1617+1618+1681–169)	50		
2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621+1622+1624+1625+1627+1682+5191 +5192+5198)	51		
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	52		
4. Datorii comerciale (ct. 401+404+408)	53		
5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403+405)	54		
6. Sume datorate societăților din cadrul grupului (ct. 1661+1685+2691+4511+4518)	55		
7. Sume datorate privind interesele de participare (ct. 1662+1686+2692+4521+4528)	56		
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale (ct. 1623+1626+167+1687+2698+421+423 +424+426+427+4281+431+437+4381+441 +4423+4428+444+446+447+4481+4551+4558 +456+457+4581+462+473+509+5186+5193 +5194+5195+5196+5197)	57		

A	B	1	2
TOTAL: (rd. 50 la 57)	58		
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI			
1. Provizioane pentru pensii şi alte obligaţii similare	59		
2. Alte provizioane (ct. 151)	60		
TOTAL PROVIZIOANE: (rd. 59 + 60)	61		
I. VENITURI ÎN AVANS (ct. 131+472)	62		
J. CAPITAL ŞI REZERVE			
I. CAPITAL (rd. 64 la 66), din care:	63		
– capital subscris nevărsat (ct. 1011)	64		
– capital subscris vărsat (ct. 1012)	65		
– patrimoniul regiei (ct. 1015)	66		
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1041+1042+1043+1044)	67		
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105) Sold C	68		
Sold D	69		
IV. REZERVE (ct. 106) (rd. 71 la 74)	70		
1. Rezerve legale (ct. 1061)	71		
2. Rezerve pentru acţiuni proprii (ct. 1962)	72		
3. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)	73		
4. Alte rezerve (ct. 1068+/–107)	74		
V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117) Sold C	75		
Sold D	76		
VI. REZULTATUL EXERCIŢIULUI (ct. 121) Sold C	77		
Sold D	78		
Repartizarea profitului (ct. 129)	79		
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 63+67+68–69+70+75–76+77–78–79)	80		
Patrimoniul public (ct. 1016)	81		
TOTAL CAPITALURI (rd. 80+81)	82		

* *Sursa:* Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 85/20.02.2001

IV
CONTUL ŞI DUBLA ÎNREGISTRARE

4.1. Noţiunea de cont. Conţinutul şi structura contului

4.1.1. Definiţia şi conţinutul contului

Realizarea obiectului contabilității nu se rezumă la simpla reflectare la un moment dat a situației patrimoniului unei întreprinderi. Contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea completă şi neîntreruptă, pe baze de documente, a tuturor operațiunilor economice care aduc modificări în patrimoniu, pentru a mijloci, pe această bază, analiza factorilor care au determinat modificări în volumul şi structura elementelor patrimoniale. Aceste operațiuni sunt cu atât mai necesare, cu cât în bilanț nu se reflectă decât situația economico-financiară la un moment dat.

În acest scop, contabilitatea foloseşte un procedeu specific numit **cont**, conceput în mod special pentru a *permite înregistrarea, urmărirea şi controlul* atât al existentului, cât şi al modificărilor care au avut lor în mod curent, zi de zi în elementele patrimoniale.

Contul este un procedeu şi un model de înregistrare, reflectare şi control valoric, iar uneori şi cantitativ a existenței şi mişcărilor unui mijloc economic, a unui proces economic, a unei surse sau a unui rezultat economico-financiar, pe o perioadă de timp bine determinată.

Spre deosebire de bilanț, care arată situația *tuturor* elementelor patrimoniale ale întreprinderii la un moment dat, contul are o sferă de întindere mult mai restrânsă, reflectând numai situația *unui* element de patrimoniu, dar despre care se arată nu numai situația lui la un moment dat, ci şi modificările pe care acesta le-a cunoscut pe parcursul perioadei de gestiune.

El poate fi definit drept un calcul scris, prezentat într-o formă specială, cu ajutorul căruia se realizează, în mod sistematic, înregistrarea, ordonarea, gruparea şi sistematizarea informațiilor privind existența şi mişcarea mijloacelor (bunurilor) şi a surselor de acoperire a acestora.

Întrucât, în realitatea economică a întreprinderilor, mijloacele, procesele economice şi sursele sunt formate din numeroase elemente, există o mulțime de conturi, legate organic între ele, care formează **sistemul conturilor**. Cu ajutorul sistemului de conturi, obiectul de studiu al contabilității este reflectat şi controlat, potrivit principiilor de ordonare stabilite, sub cele mai variate aspecte; în felul acesta se realizează *integritatea şi totalitatea* reflectării obiectului contabilității.

Fiecare cont are un anumit **conținut economic**, determinat de natura elementelor pe care le reflectă, le urmăreşte şi le controlează. *Conținutul economic este elementul esențial al contului, care diferențiază conturile între ele, le individualizează şi le imprimă o anumită funcție.*

Astfel, în raport cu specificul, conținutul contului poate fi:

– *un anumit mijloc (bun) economic*: mijloace fixe; materii prime; produse finite; numerar în casă etc.;

– *un proces economic* sau o fază a acestuia; aprovizionarea cu materii prime; fabricarea producției de bază; vânzarea şi încasarea producției;

– *o sursă de proveniență* a mijloacelor economice ale întreprinderii, precum şi relațiile financiare sau de credit corespunzătoare: capital; furnizori; credite pe termen scurt; decontări cu bugetul statului etc.

– *un rezultat final* al activității economice: profitul.

Operațiunile economice care pot fi înregistrate într-un cont sunt de două feluri:

a) intrări, creşteri sau plusuri ale obiectului reflectat prin contul respectiv;

b) ieşiri, micşorări sau minusuri ale bunului sau sursei respective.

De aceea şi evidența ținută cu ajutorul contului este redată *într-o formă specială*, constând în înregistrarea separată a operațiunilor care duc la creşterea de cele care duc la micşorarea elementelor patrimoniale.

Ca urmare, contul are o înfățişare *digrafică*, întrucât fiecare dintre cele două categorii de modificări se cuprinde într-o parte distinctă a contului.

În formă simplificată, această înfățişare se prezintă sub forma literei T, constituindu-se într-un *tablou bilanțier cu două serii de calcule*: pe de o parte, *starea inițială şi creşterile*, iar pe de altă parte *micşorările şi starea finală*, după formula:

Situația finală a unui element patrimonial (să zicem „i”) = situația inițială + creşterile (perioadei date) – micşorările din perioada dată

Dacă luăm exemplul unui cont de mijloace economice, – mărfuri sau materii prime etc. – conținutul celor două părți, prezentat în forma unui tablou bilanțier, este următoarea:

Contul „Mărfuri”

1) Starea inițială	3) Ieşiri – micşorări
2) Intrări, creşteri	4) Starea finală

La un cont de surse – „Furnizori” sau „Capital social”, sau „Credite bancare” etc. – situația se va prezenta astfel:

Contul „Furnizori”

3) Ieşiri – micşorări	1) Starea inițială
4) Starea finală	2) Intrări – creşteri

De unde rezultă că ecuația de echilibru sau bilanțieră proprie contului este următoarea:

Starea inițială + Creşteri = Micşorarea + Starea finală

Ținând seama de faptul că în contabilitate se utilizează multe conturi, dar fiecare din acestea evidențiază numai situația şi mişcările unui element de patrimoniu, contul a fost definit şi ca *un model de individualizare şi grupare a situației şi mişcării elementelor de patrimoniu*.

4.1.2. Componentele contului

a) **Titlul contului** (simbolul, denumirea)

Acesta trebuie să explice cu exactitate conţinutul procesului economic sau al elementului de patrimoniu a cărui evidenţă o ţine.

De regulă, conţinutul se exprimă în denumirea lui: de exemplu, conturi de mijloace: „Materiale", „Produse finite", „Mărfuri"; între conturile de surse avem: „Capital social", „Furnizori", „Creditori".

b) **Debitul şi creditul**

La începuturile contabilităţii, modificările care măreau şi care micşorau volumul sau valoarea se scriau unele sub altele, în ordine cronologică. Ulterior s-a trecut la sistematizarea modificărilor de acelaşi fel, **intrările** de mijloace fiind trecute în stânga, iar **ieşirile** în dreapta; acest procedeu a fost conceput de autorul german Goessens în 1594. Cu timpul, acestea au fost denumite **debit** şi **credit**.

Este adevărat că noţiunile de debit şi credit sunt de origine juridică; folosirea lor în contabilitate a început în perioada de dezvoltare a capitalului comercial, când conturile erau destinate, în special, să înregistreze şi să urmărească relaţiile întreprinderii cu debitorii şi creditorii săi. Ca urmare, noţiunea de debit provine de la cea de debitor, iar cea de credit, de la creditor. Ulterior, pe măsură ce funcţia de înregistrare şi calcul a contului a evoluat, noţiunile de debit şi credit au căpătat un conţinut mai larg, ele fiind folosite pentru sistematizarea tuturor genurilor de modificări care au loc în patrimoniul întreprinderii.

Aşa cum rezultă din cele analizate până acum, din punct de vedere al conţinutului economic, debitul şi creditul nu sunt identice la toate conturile; ele sunt diferite, în funcţie de natura conţinutului care poate reflecta mijloace sau surse. De aceea, debitul şi creditul contului reflectă în unele cazuri informaţii valorice cu semnul plus (+), iar în altele, cu semnul minus (–); debitul conturilor de activ va desemna creşteri, plusuri, încasări, în timp ce debitul conturilor de pasiv va arăta o mişcare în sens contrar – o micşorare, o ieşire, o diminuare.

Situaţia este inversă în cazul creditului.

Din noţiunile respective au decurs şi operaţiile de *a debita*, respectiv *a credita* un cont.

Contul reprezintă procedeul prin care se realizează dubla înregistrare. Regula generală este ca, în cazul *fiecărei operaţii economico-financiare, aceasta să fie înregistrată simultan în cel puţin două conturi, în părţile opuse ale acestora, astfel încât să se respecte egalitatea Debit = Credit*.

De exemplu, în cazul în care întreprinderea scoate de la bancă 1.000.000.000 lei, această sumă se va înscrie simultan în debitul contului „Casa" şi în creditul contului „Conturi curente la bănci".

c) **Explicaţia operaţiei economice**

Ea poate fi dată sub formă descriptivă sau codificată, indicând codul contului corespondent.

d) **Mişcările (rulajul) şi totalul contului (Soldul iniţial + rulajul)**

Se disting: rulaj debitor şi rulaj creditor.

e) **Soldul contului** se determină ca diferenţă între totalul sumelor înregistrate în debit şi cele înregistrate în creditul contului.

Soldul poate fi: debitor (D > C) şi creditor (D < C). Dacă D = C, avem un cont balansat (soldat sau lichidat).

La un cont se disting sold iniţial, sold curent şi sold final.

Soldul contului la un moment dat (final) se stabileşte cu ajutorul numitei „formule bilanţiere". De exemplu, *la un cont de activ*, el se stabileşte astfel: *soldul iniţial debitor + rulajul debitor – rulajul creditor = soldul final debitor.*

De exemplu, la contul „Casa", dacă la începutul lunii există în Casă 10.000.000 lei iar în cursul lunii s-au făcut încasări de 5.000.000 lei şi plăţi de 7.000.000, *soldul final* va fi: 10.000.000 + 5.000.000 – 7.000.000 = 8.000.000 lei.

La un cont de pasiv, soldul se stabileşte după relaţia: Soldul iniţial creditor + rulajul creditor – rulajul debitor.

4.1.3. Funcţiile contului

Esenţa contului ca instrument specific pentru înregistrarea grupată, ordonată şi sistematizată a informaţiilor se exprimă în funcţiile lui. Acestea sunt:

I. **Funcţii contabile**, decurgând nemijlocit din obiectul şi metoda contabilităţii:

a. Funcţia de **înregistrare, grupare, ordonare şi sistematizare a informaţiilor**. Prin această funcţie se realizează în practică principiile contabilităţii în partidă dublă, iar informaţiile contabile capătă un grad ridicat de sistematizare.

b. Funcţia de **cuantificare**, constând în faptul că – prin forme specifice contul creează condiţiile pentru *determinarea mărimii* diferitelor procese şi fenomene economice.

c. Funcţia de **informare**: contul furnizează datele referitoare la mijloacele şi sursele economice, la transformările intervenite în patrimoniul întreprinderii şi la rezultatele activităţii întreprinderii.

II. **Funcţii economice**, prin care contul reflectă situaţia reală a fiecărui element de patrimoniu, permiţând:

a. calculul situaţiei tuturor elementelor de patrimoniu în diferite momente ale activităţii întreprinderii, precum şi al costului şi rezultatele efective în raport cu proiectul sau prognoza;

b. controlul integrităţii patrimoniului, al nivelului costurilor şi mărimii veniturilor, al modului în care sunt realizate sarcinile şi obiectivele de gestiune.

III. **Funcţia statistică**: datele din conturi servesc la determinarea unor indicatori statistici importanţi ai activităţii economice.

4.1.4. Forma contului

Forma contului are la origine calculul aritmetic care implica urmărirea nesistematică a modificărilor care au loc. De exemplu, situaţia numerarului din casa întreprinderii rezulta din însumarea şi scăderea operaţiunilor care se realizau într-o perioadă de timp:

1. existent la 1 martie: 1.000.000 lei (+)
2. la 5 martie s-a încasat: 10.000.000 lei (+)
3. la 10 martie s-a plătit: 8.000.000 lei (–)
4. la 25 martie s-a plătit: 1.000.000 lei (–)

Făcând operaţiile aritmetice corespunzătoare în ordinea succesivă a datelor, rezultă că soldul din casa întreprinderii este de 2.000.000 lei.

Această formă a contului prezintă avantajul simplităţii operaţiilor de calcul. Dar, ea are inconvenientul că nu permite cunoaşterea cu uşurinţă a totalului operaţiilor de încasări şi plăţi pe o anumită perioadă de timp, necesitând un volum suplimentar de muncă pentru extragerea şi adunarea separată a sumelor încasate cu semnul plus şi a celor plătite, cu semnul minus.

Pentru evitarea acestui neajuns, prin forma contului se separă cele două categorii de operaţiuni.

Debit *Cont „Casa" (simbol 531)* *Credit*

Nr. crt.	Data	Explicaţia	Suma		Nr. crt.	Data	Explicaţia	Suma

Aşa s-a ajuns la **forma bilaterală a contului**, dându-se tabelului respectiv denumirea „Casa", în care existentul şi intrările se înscriu în partea stângă, la debit, iar ieşirile în credit, în partea dreaptă.

Sub formă didactică, simplificată, contul „Casa", ca şi oricare alt cont, se prezintă sub formă de „T" (valorile sunt date în mii lei):

Debit	Ct. 531	CASA	Credit
Sold iniţial	1.000		
Rulaj debitor	10.000	8.000 1.000	Rulaj creditor
Total	11.000	9.000	
Soldul final debitor		2.000	

De notat că soldul debitor de 2.000.000 lei s-a trecut la credit pentru *închiderea sau echilibrarea contului*.

Forma unilaterală a contului cuprinde o singură serie de coloane pentru datele comune (numărul curent, data şi explicaţiile), indiferent de natura operaţiilor (creşteri sau scăderi), iar coloanele pentru sumele debitoare, creditoare şi pentru solduri sunt alăturate.

Reprezentarea grafică a unui cont în formularul model utilizat în munca practică este următoarea (forma unilaterală, în mil. lei):

Fişa de cont pentru operaţii diverse „CASA"							Simbol 5311	Pag. 1
Data	Document		Explicaţii	Simb. cont corespondent	Rulaj		D / C	Sold
20...	Felul	Nr.			Debit	Credit		
3 I	Bilanţ		Sold iniţial				D	400
3 I	Chit.	35	Încasat clienţi	411	280		D	680
5 I	D.P.	40	Achitat	625		200	D	480
6 I	Chit.	38	Încasat debitori	461	900		D	1.380

6 I	D.P.	51	Depuneri la bancă	581		980	D	400
12 I	C	37	Ridicat de la bancă	581	40.000		D	40.400
15 I	Stat	1	Achit. retrib.	421		39.000	D	1.400
16 I	D.P.	51	Depuneri la bancă	581		1.000	D	400
17 I	C	38	Încasat de la clienți	411	150		D	550
Rulaje luna ianuarie					41.330	41.180		
Total sume					41.330	41.180	D	550

Forma şah sau **matriceală** a contului se caracterizează prin utilizarea unor fişe separate pentru debit şi credit, în care debitul apare în corespondență cu conturile creditoare, iar creditul, în corespondență cu conturile debitoare.

Forma contului cu duble valori se distinge prin faptul că are coloane pentru înscrierea sumelor în monedă națională şi în monedă străină.

4.2. Clasificarea conturilor

Contabilitatea utilizează un sistem de conturi ale cărui componente şi structură diferă în funcție de gradul de complexitate a activității economice.

Pentru studierea sistemului de conturi este necesară clasificarea lor. Ea constă în *sistematizarea conturilor, pe baza caracteristicilor lor comune şi specifice, prin încadrarea şi gruparea lor după anumite criterii în clase, grupe şi subgrupe de conturi.*

Clasificarea conturilor *are o mare importanță teoretică şi practică,* întrucât ea asigură ordinea în marea varietate de conturi folosite şi face posibilă înțelegerea structurii planurilor de conturi utilizate în diferite ramuri ale economiei naționale. De asemenea, clasificarea conturilor permite studierea şi cunoaşterea conținutului economic şi a funcțiilor conturilor, precum şi a legăturilor reciproce dintre ele, uşurând totodată elaborarea schemelor tip bilanț. În fine, din punct de vedere metodologic, clasificarea conturilor constituie un mijloc de cunoaştere a obiectului contabilității, iar din punct de vedere al practicii contabile, creează premisele pentru efectuarea unei analize corespunzătoare a activității economice a întreprinderii pe baza informațiilor din conturile contabile.

Principalele criterii după care se pot clasifica conturile sunt următoarele: funcția contabilă, sfera de cuprindere, conținutul economic ş.a.

A. **Criteriul fundamental de clasificare** a conturilor îl reprezintă *conținutul lor economic*. Din acest punct de vedere, conturile se împart în *patru subdiviziuni*:

- **conturile de mijloace economice**;
- **conturile de procese economice**;
- **conturile de surse economice**;
- **conturile de rezultate**.

Aceste subdiviziuni de conturi de împart în **grupe şi subgrupe** de conturi.

B. Din punct de vedere al *locului în bilanţ*, se disting conturi **de bilanţ** şi conturi **în afara bilanţului.**

C. Din punct de vedere al *funcţiei contabile*, conturile se împart în două categorii: **conturi de activ** şi **conturi de pasiv**. Această grupare este cea mai generală clasificare, ea decurgând din legătura conturilor cu bilanţul contabil şi permiţând înţelegerea regulilor de funcţionare şi de utilizare a conturilor.

Conturile de activ reflectă existenţa şi mişcarea mijloacelor economice sub aspectul *componenţei şi structurii* lor materiale.

Conturile de pasiv reflectă existenţa şi mişcarea *surselor* de constituire a mijloacelor.

Exemplu de conturi de activ: „Mijloace fixe", „Materiale", „Casa", „Produse finite", „Debitori", „Clienţi".

Exemplu de conturi de pasiv: „Capital", „Credite pe termen scurt", „Furnizori" etc.

Există şi conturi – puţine la număr – care preiau atribute de funcţionare de la ambele feluri de conturi. Ele sunt mai ales conturi de calcul economic, introduse în practica contabilă ca răspuns la cerinţele muncii de informare economică. Acestea sunt **conturi bifuncţionale**, ele având sold fie debitor, fie creditor.

Exemplu de cont bifuncţional: „Profit şi pierdere".

Regulă: Conturile bifuncţionale nu pot avea în acelaşi timp şi caracterul conturilor de activ şi caracterul celor de pasiv şi deci nu formează o a treia grupă, întrucât ele se supun, în ultimă analiză, uneia din cele două grupe. Prin soldul lor ele se pot încadra, de exemplu, în activ sau pasiv.

De exemplu, contul „Profit şi pierderi" poate avea *sold creditor* (beneficii) sau *sold debitor* (pierderi).

D. Din punct de vedere al *sferei de cuprindere,* conturile se împart în: **conturi sintetice, conturi analitice şi conturi consolidate.**

Conturile sintetice reflectă, în formă generalizată, mijloacele, procesele şi sursele, fără ca acestea să fie concretizate şi detaliate.

Astfel, conturile „Clienţi" şi „Furnizori" oglindesc situaţia şi mişcarea relaţiilor cu cele două grupe, dar nu şi situaţia cu fiecare client sau cu fiecare furnizor.

Or, conducerea operativă şi eficientă a activităţii necesită şi o cunoaştere mult mai amănunţită a situaţiei, folosindu-se în acest scop conturile analitice.

Conturile sintetice sunt cele care evidenţiază, în formă bănească, existenţa şi mişcarea sintetică a fiecărei categorii omogene de *mijloace* (fixe, materiale, băneşti) a unor *procese economice* (aprovizionare, desfacere, producţie) sau a unei *surse sau obligaţii*. Conturile sintetice servesc pentru desfăşurarea *evidenţei sintetice*.

Conturile analitice oferă posibilitatea cunoaşterii concrete şi dezvoltate a fiecărui element din patrimoniul întreprinderii, de exemplu a fiecărui client sau furnizor în parte. Ele se utilizează ca desfăşurătoare ale conturilor sintetice şi folosesc pentru înregistrarea atât în etalon bănesc, cât şi în cel natural (acolo unde este cazul).

De exemplu, contul „Materiale consumabile" se dezvoltă pe feluri de materiale, iar contul „Furnizori" se desfăşoară pe întreprinderi.

Conturile analitice urmează aceleaşi reguli de funcţionare ca şi contul sintetic din care fac parte.

Detalierea operațiilor sintetice cu ajutorul conturilor analitice poartă denumirea de **evidență analitică**.

Aceste două categorii de conturi nu se exclud, ci se completează, *rolul determinant revenind conturilor sintetice*. Între conturile sintetice și cele analitice există o legătură indisolubilă, orice operație înregistrată în contul analitic trebuind să fie înregistrat și în contul sintetic.

În ultimul timp, a intrat în circulație și noțiunea de **conturi consolidate**, folosită pentru reunirea și integrarea datelor care prezintă rezultatul operațiunilor și situației financiare pentru un grup de întreprinderi care fac parte dintr-o entitate (de exemplu holding) aflată sub autoritatea unei conduceri unice (la nivelul „societății-mamă").

De asemenea, în țări cu o economie de piață dezvoltată s-a instituționalizat practica realizării unor documente financiare și **conturi previzionale**, prin care să se caracterizeze activul realizabil, situația financiară și rezultatul previzionat pentru următoarele luni.

4.3. Reguli de funcţionare a conturilor

Înregistrarea operațiunilor economice cu ajutorul conturilor se realizează după anumite reguli, care exprimă, în fond, **modul de debitare și creditare a conturilor**.

Pentru înțelegerea regulilor de funcționare a conturilor, trebuie pornit de la bilanț și de la legătura ce există între acesta și conturi.

La începutul perioadei de gestiune, fiecărui element patrimonial prevăzut de bilanț i se deschide câte un cont.

Elementele patrimoniale care figurează în *activul bilanțului* se preiau în conturile de activ sub forma **soldurilor inițiale debitoare**.

Elementele patrimoniale care figurează în *pasivul bilanțului* se preiau în conturile de pasiv sub forma **soldurilor inițiale creditoare**.

Pornind de la cele de mai sus se poate formula și **prima regulă de funcționare a conturilor**, care este următoarea: *conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita și se debitează cu existențele de activ, iar conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare, cu existențele de pasiv*. Pentru exemplificare, pornim de la următorul bilanț (valorile sunt în mii lei):

Bilanț inițial

ACTIV		PASIV	
Mijloace fixe	500.000	Capital	900.000
Materiale	200.000		
Produse finite	40.000	Credite pe termen scurt	30.000
Disponibil la bancă (cont curent)	250.000	Furnizori	50.000
Casa	10.000	Creditori diverşi	20.000

Desfăşurarea pe conturi a posturilor din acest bilanţ:

D	Mijloace fixe	C
– Sold i. 500.000	– Ieşiri de mijl. 100.000	
– Intrări (creşteri) 200.000		

D	Materii prime	C
– S.i. 200.000		

D	Produse finite	C
– S.i. 40.000		

D	Cont curent	C
– S.i. 250.000		

D	Casa	C
– S.i. 10.000		

D	Capital social	C
– Dimin. de cap. 100.000	– Sold i.	900.000
	– Creşteri	200.000

D	Credite pe t. scurt	C
	– S.i.	30.000

D	Furnizori	C
	– S.i.	50.000

D	Creditori diverşi	C
	– S.i.	20.000

În acest fel, existenţele patrimoniale de la începutul exerciţiului sunt înscrise ca solduri în conturile corespunzătoare – de activ, respectiv de pasiv.

Operaţiile economice care au loc în activitatea întreprinderii aduc modificări în mijloacele şi sursele economice. Dacă, de exemplu, întreprinderea primeşte prin donaţie maşini şi utilaje în valoare de 200.000.000 lei, aceasta înseamnă, pe de o parte, o creştere a capitalului pe care îl gestionează întreprinderea respectivă. Aceasta înseamnă că are loc simultan o creştere de activ şi de pasiv, prin majorarea elementului de activ denumit „Mijloace fixe" şi a elementului de pasiv intitulat „Subvenţii", care exprimă sursele de constituire a mijloacelor respective.

Pentru a reflecta această modificare a patrimoniului ar trebui un nou bilanţ pentru a înscrie suma de 200.000.000 lei la activ, la postul „Mijloace fixe" şi la pasiv, la postul „Subvenţii". Dar întocmirea unui bilanţ nu poate avea loc după fiecare modificare a patrimoniului, întrucât aceasta ar necesita un volum mare de muncă.

De aceea, modificarea de mai sus se face prin înscrierea sumei de 200.000.000 lei în debitul contului „Mijloace fixe" şi la pasiv, la postul „Subvenţii" în credit (vezi modificările din conturile de mai sus).

De aici rezultă *cea de-a doua regulă de funcţionare a conturilor: conturile de activ se mai debitează cu intrările, creşterile, sporurile etc. de activ, iar conturile de pasiv se mai creditează cu intrările, creşterile, sporurile etc. de pasiv.*

În cursul activităţii pot avea loc nu numai intrări de mijloace şi creşteri de patrimoniu, ci şi invers, ieşiri de mijloace economice, micşorări de activ şi de pasiv.

Dacă, de exemplu, întreprinderea transferă către o altă întreprindere o maşină în stare nouă din mijloacele proprii în valoare de 400.000.000 lei, are loc o diminuare a mijloacelor pe care le foloseşte întreprinderea, dar şi a surselor aflate la dispoziţia ei. Această operaţie, concretizată în ieşiri de mijloace, produce o diminuare de activ şi de pasiv, diminuare care poate fi reflectată prin înscrierea sumei de 400.000.000 lei în creditul contului de activ „Mijloace fixe" şi în debitul contului de pasiv „Capital".

De unde rezultă *cea de-a treia regulă de funcţionare a conturilor: conturile de activ se creditează cu ieşirile, micşorările, scăderile de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu ieşirile, micşorările şi scăderile elementelor de pasiv.*

Se poate formula astfel şi o altă regulă de funcţionare a conturilor şi anume: *conturile de activ au întotdeauna sold final debitor, sau sunt soldate (balansate), iar conturile de pasiv au întotdeauna un sold final creditor, sau sunt soldate (balansate).*

Soldul final se stabileşte la sfârşitul exerciţiului financiar, semnificând *existentul* (materiale, bani, creanţe, datorii). Pentru *închiderea* (echilibrarea) *contului,* acest sold se înscrie ca existent în partea opusă a contului respectiv, iar în luna următoare, apare ca *sold iniţial* (debitor sau creditor, după natura contului).

În concluzie, regulile de funcţionare a conturilor de activ şi de pasiv se prezintă astfel:

DEBIT +	Conturile de activ	– CREDIT
1. Încep să funcţioneze prin a se debita	3. Se creditează cu reducerile de activ (–)	
2. Se debitează cu:		
a) existenţele de activ (+)		
b) sporurile de activ (+)		
	4. Au sold debitor (+)	

DEBIT –	Conturile de pasiv	+ CREDIT
3. Se debitează cu reducerile de pasiv (–)	1. Încep să funcţioneze prin a se credita	
	2. Se creditează cu:	
	a) existenţele de pasiv (+)	
	b) sporurile de pasiv (+)	
4. Au sold creditor (+)		

Dacă analizăm toate schimbările ce pot avea loc şi ţinem seama şi de cele spuse când am vorbit despre metoda contabilităţii, atunci putem distinge următoarele **patru variaţii fundamentale ale patrimoniului** – şi deci, **patru egalităţi contabile:**

a) $+A = -A$
b) $-P = +P$
c) $+A = +P$
d) $-P = -A$

Din analiza celor de mai sus se desprind două concluzii importante:

1. Conţinutul şi structura debitului şi creditului nu sunt omogene, întrucât ele conţin operaţiuni diferite ca sens şi apartenenţă;

2. Între noţiunile de activ şi debit, pasiv şi credit există deosebiri importante:

– activul reprezintă totalitatea elementelor patrimoniale, valorilor de întrebuinţare şi valorilor existente la un moment dat în întreprindere;

– debitul este o parte a contului în care se urmăreşte existenţa şi mişcarea unui element patrimonial, în mod deosebit în funcţie de natura acestui element (de activ sau pasiv);

– pasivul reprezintă totalitatea elementelor patrimoniale, sub forma relaţiilor de proprietate şi obligaţiilor născute în procesul reproducţiei, exprimate valoric ca surse de formare a mijloacelor;

– creditul este o parte a contului în care se evidenţiază existenţa şi mişcarea unui singur element patrimonial, în mod deosebit în funcţie de natura acestui element (de activ sau de pasiv).

Pe baza schemei de mai sus, devine mai clară esența celei de-a doua egalități despre care am vorbit la metoda contabilității şi care reprezintă **relația generală de echilibru:**

creşterea mijloacelor economice + micşorarea surselor economice – creşterea surselor economice + micşorarea mijloacelor economice

Conturile analitice urmează aceleaşi reguli de funcționare ca şi conturile sintetice de care țin. În acelaşi timp, între datele din contul sintetic şi cele din conturile analitice corespunzătoare lui trebuie să existe o permanentă concordanță:

a) totalul sumelor înregistrate în debitul conturilor analitice trebuie să fie egal cu totalul sumelor din debitul contului sintetic corespunzător;

b) totalul sumelor din creditul analiticelor unui cont trebuie să fie egal cu creditul contului sintetic;

c) totalul soldurilor analitice trebuie să corespundă cu soldul contului sintetic respectiv.

4.4. Analiza contabilă şi dubla înregistrare. Formula contabilă

O importanță deosebită pentru dubla înregistrare în conturi o are analiza contabilă a operațiunilor economice. Ea are ca scop determinarea conținutului economic al operației şi stabilirea conturilor în care se înregistrează, a legăturilor între conturi, urmând ca, pe această bază, să se realizeze dubla înregistrare a fiecărei operațiuni economice.

Dubla înregistrare constă în înscrierea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a unei operații economice în două conturi distincte, şi anume: în debitul unui cont şi în creditul altui cont.

Legătura ce se stabileşte între conturi prin dubla înregistrare a fiecărei operații economice se numeşte **corespondența conturilor**, iar conturile respective sunt **conturi corespondente**.

Analiza contabilă constă în cercetarea pe bază de documente a fiecărei operații economice, în scopul stabilirii conturilor corespondente şi a părții acestora (debit, credit) în care urmează a fi înregistrată operația dată.

Analiza oricărei operații cuprinde mai multe aspecte:

1. stabilirea conținutului şi naturii modificării respective;
2. determinarea elementelor de activ sau de pasiv care au suferit modificări, precum şi a sensului acestor modificări;
3. stabilirea conturilor corespunzătoare;
4. stabilirea, potrivit regulilor de funcționare, a părții (debit sau credit) conturilor corespondente în care se înregistrează operațiunea dată.

Rezultatul final al analizei contabile se concretizează în **formula contabilă**.

Formula contabilă reprezintă un mod specific de exprimare sub forma unei egalități valorice – potrivit principiului dublei înregistrări – a oricărei operații economice înregistrate în contabilitate. Ea cuprinde denumirea contului debitor, denumirea contului creditor şi suma respectivă care corespunde operației economice înregistrate. Dacă la acestea se adaugă data la care a avut loc operația economică şi explicația acesteia, con-

form documentului justificativ se obţine **articolul contabil**, folosit pentru reflectarea cronologică a operaţiilor economice în conturi pe baza dublei înregistrări.

În funcţie de numărul conturilor corespondente, formula contabilă poate fi de două feluri:

a) **formula contabilă simplă**, în care se cuprind un singur cont debitor şi un cont creditor;

b) **formula contabilă compusă**, în care se debitează un singur cont, iar la credit corespund două sau mai multe conturi sau invers: avem mai multe conturi debitoare şi un singur cont creditor. Exemple de formule contabile corespunzătoare operaţiilor economice fundamentale:

1) **pentru + A = –A**: se ridică din contul de la bancă 1.000 u.m. pentru cheltuieli de casă.

*Casa = Conturi curente la bancă**	*D.*	*C.*
Ridicat de la bancă, conform extrasului de cont	1.000	1.000

2) **pentru +A = +P**: se primesc mijloace fixe prin dotare, conform procesului-verbal nr…, în valoare de 10.000 u.m.

Mijloace fixe = Subvenţii	*D.*	*C.*
	100.000	100.000

3) **pentru –P = +P**: se achită furnizorului X suma de 50.000 u.m., din credit pentru mijloace circulante, acordate de bancă:

Furnizori = Credite pe termen scurt	*D.*	*C.*
	50.000	50.000

4) **pentru –P = –A**: se rambursează din contul curent al întreprinderii la bancă, creditul pentru mijloacele circulante.

Credite pe termen scurt = Conturi curente	*D.*	*C.*
Rambursat credite pentru mijloace circulante	50.000	50.000

Pentru exemplificarea formelor complexe de formulă contabilă, presupunem că se recepţionează de la furnizor mărfuri în sumă de 200.000 u.m. plus 40.000 u.m. T.V.A.

Articolul contabil este următorul:

%		401
371 *Mărfuri*	=	*Furnizori*
200.000		240.000
4426 *T.V.A.*		
40.000		

* În acest stadiu facem abstracţie de rolul contului 581 „Viramente interne".

Analiza contabilă a operaţiilor economice

Natura operaţiei economice	Elemente de patrimoniu modificate	Sensul modificărilor	Conturi corespondente	Partea cont. în care se regăsesc	Suma
1) Ridicare numerar	Numerarul în casă	+A	Casa	D.	1.000
	Disponibil la bancă	–A	Ct. crt. la bancă	C.	1.000
2) Intrare de mijloace fixe	Creşterea mijloacelor fixe	+A	Mijl. fixe	D.	100.000
	Sporesc sursele proprii	+P	Subvenţii	C.	100.000
3) Achitare furnizor printr-un credit	Reducerea obligaţ.	–P	Furnizori	D.	50.000
	Creşterea datoriei faţă de bancă	+P	Credite	C.	50.000
4) Rambursare de credit	Reducere de surse împrumutate	–P	Credite	D.	50.000
	Micşorare disponibil	–A	Ct. crt. bancar	C.	50.000

Înregistrările în contabilitate se fac pe baza documentelor justificative – document cu document sau un document centralizator în care se înscriu mai multe documente justificative al căror conţinut se referă la operaţii de aceeaşi natură şi în aceeaşi perioadă.

Din punct de vedere al scopului pentru care se întocmesc, formulele contabile sunt de două feluri: **formule de înregistrare curentă**, folosite pentru înregistrarea operaţiilor economice obişnuite şi **formule contabile de stornare**.

Stornarea este operaţiunea de corectare a unei înregistrări eronate. Ea se poate face **în negru** sau **în roşu**.

Formulele contabile de stornare, prin înregistrare în roşu, constituie o modalitate specifică a contabilităţii de corectare a unor erori care s-au produs cu ocazia înregistrării în contabilitate.

De exemplu, întreprinderea recepţionează 10 unelte în valoare, fiecare, de 2.500.000 u.m., de la un furnizor pe care le înregistrează astfel:

	D.	*C.*
Mijloace fixe = Furnizori	2.500.000	2.500.000

Se constată ulterior că ele au însă o durată de funcţionare de până la un an şi, prin urmare, nu pot fi considerate mijloace fixe, ci obiecte de inventar de mică valoare sau de scurtă durată.

Corectarea acestei înregistrări prin stornarea în negru ar consta în anularea formulei anterioare prin inversarea ei, după care ar urma formula contabilă corectă, adică:

	D.	*C.*
1) *Furnizori = Mijloace fixe*	2.500.000	2.500.000
2) *Obiecte de inventar = Furnizori*	2.500.000	2.500.000

O asemenea formulă de stornare are dezavantajul că duce la majorarea rulajului (debitor şi creditor) al conturilor respective (în cazul nostru, conturile „Mijloace fixe" şi „Furnizori") cu sume care nu corespund unor operaţii economice reale; în anumite cazuri, aceste formule pot conduce şi la corespondenţe nereale, nelogice între conturi.

De aceea, se procedează la *stornarea în roşu, prin reproducerea (repetarea) formulei contabile întocmite greşit, dar cu înscrierea sumelor în roşu sau în chenar negru, urmate de formula contabilă corectă, după cum urmează:*

	D.	C.
1) *Mijloace fixe = Furnizori*	2.500.000	2.500.000
2) *Obiecte de inventar = Furnizori*	2.500.000	2.500.000

În acest caz, la adunarea sumelor înscrise în debit şi în credit, sume de 2.500.000 u.m. înscrisă în chenar se va scădea din totalul sumelor debitoare şi creditoare, va anula pe cea înregistrată anterior, astfel încât rulajul conturilor „Mijloace fixe" şi „Furnizori" nu este afectat.

Formule contabile de înregistrare în roşu (sau chenar negru) se folosesc *şi pentru înregistrarea unor operaţii curente cu caracter special, care au drept scop rectificarea prin scădere a valorii unor mijloace economice înregistrate anterior.*

Aşa de exemplu, se pot face stornări în roşu în cazul restituirii, la sfârşitul lunii, a materialelor neprelucrate în secţiile de fabricaţie, restituirii mărfurilor refuzate de clienţi etc.

În noul sistem de contabilitate se recomandă stornarea în negru, prin inversarea formulei contabile eronate, considerându-se că este în concordanţă cu imaginea fidelă.

4.5. Contul – sursă de informaţii contabile, economico-financiare şi juridice. Semnificaţia informaţiilor din conturi

Înregistrările în conturile contabile reprezintă informaţii deosebit de utile pentru activitatea de conducere, dar şi pentru practica judiciară.

Conţinutul informaţiilor diferă în funcţie de natura economico-juridică a elementelor patrimoniale reflectate în conturi şi de regulile de funcţionare a conturilor. După analiza acestor reguli şi a formulei contabile este posibilă o caracterizare mai concretă a naturii şi conţinutului informaţiilor.

Bilanţul contabil constituie atât sursa iniţială de informaţii contabile preluate în conturi – la începutul activităţii întreprinderii şi la începutul fiecărui exerciţiu financiar-contabil – cât şi expresia generalizată a informaţiei înregistrate în conturile contabile pe parcursul fiecărui exerciţiu financiar-contabil.

Pentru o mai bună înţelegere reamintim că în bilanţul contabil nu se înscriu la finele perioadei decât date preluate sub forma soldurilor, din conturi. Mai precizăm că principalele conturi de procese economice sunt conturile de cheltuieli, care au funcţie de activ şi conturile de venituri, care au funcţie de pasiv.

4.5.1. Semnificaţia debitului unui cont

A. *La un cont de mijloace economice (de activ)*:

a) Sub forma unui report la începutul perioadei, valoarea înregistrată prin preluarea din bilanțul contabil sau din balanța conturilor care a stat la baza întocmirii bilanțului reprezintă *soldul inițial al contului* (s.i.) şi reflectă *existentul valoric* de la începutul perioadei de gestiune.

b) Înregistrările curente în debitul unui asemenea cont în cursul exercițiului financiar-contabil semnifică intrări şi creşteri ale stocului sau valorii pozitive respective (disponibil, creanțe etc.).

B. *La un cont de cheltuieli*, debitul reflectă cheltuielile efectuate sau suportate de întreprindere în perioada respectivă. În general aceste cheltuieli nu se vor reporta într-o nouă perioadă, deoarece ele se colectează în debitul contului „Profit şi pierdere".

C. *La un cont de surse (de pasiv)*, debitul arată diminuarea valorii sau resursei respective (diminuarea capitalului, a obligațiilor sau datoriilor). Soldul este întotdeauna creditor sau nul.

4.5.2. Semnificaţia creditului unui cont

A. *La un cont de surse (de pasiv)*

a) Sub forma unui report la începutul exercițiului, valoarea înregistrată prin preluarea din bilanțul contabil sau din balanța conturilor pe baza căreia a fost întocmit bilanțul reprezintă *soldul inițial al contului* (s.i.) şi reflectă *existentul valoric la începutul perioadei de gestiune* (de exemplu capitalul social existent, obligațiile față de furnizori etc.).

b) Înregistrările curente în creditul unui asemenea cont arată creşterile unei surse proprii sau ale unei forme de datorii în perioada de gestiune respectivă.

B. *La un cont de venituri*, creditul semnifică *intrările (încasările)* de venituri în perioada respectivă.

Cu excepția veniturilor cuvenite perioadei viitoare, aceste valori nu se reportează într-o nouă perioadă, deoarece ele se colectează în creditul contului „Profit şi pierdere".

C. *La un cont de mijloace economice (de activ)*, creditul semnifică *ieşiri şi diminuări* ale stocului sau valorii respective. Soldul este întotdeauna debitor.

4.5.3. Semnificaţia unui sold debitor final

1. *La conturile de mijloace economice (de activ)* soldul debitor arată existentul (stocul, numerarul, depozitul sau creanța) din momentul respectiv; la finele exercițiului financiar acest sold se preia în activul bilanțului.

2. Nu se pot înscrie solduri debitoare în pasiv.

3. La contul de rezultate, soldul debitor pune în evidență *excedentul cheltuielilor asupra veniturilor*, adică pierderea netă la sfârşitul perioadei de gestiune.

4.5.1. Semnificaţia debitului unui cont

A. *La un cont de mijloace economice (de activ)*

a) Sub forma unui report la începutul perioadei, valoarea înregistrată prin preluarea din bilanțul contabil sau din balanța conturilor care a stat la baza întocmirii bilanțului reprezintă *soldul inițial al contului* (s.i.) și reflectă *existentul valoric* de la începutul perioadei de gestiune.

b) Înregistrările curente în debitul unui asemenea cont în cursul exercițiului financiar-contabil semnifică intrări și creșteri ale stocului sau valorii *pozitive* respective (disponibil, creanțe etc.).

B. *La un cont de cheltuieli*, debitul reflectă cheltuielile efectuate sau suportate de întreprindere în perioada respectivă. În general aceste cheltuieli nu se vor reporta într-o nouă perioadă, deoarece ele se colectează în debitul contului „Profit şi pierdere".

C. *La un cont de surse (de pasiv)*, debitul arată diminuarea valorii sau resursei respective (diminuarea capitalului, a obligațiilor sau datoriilor). Soldul este întotdeauna creditor sau nul.

4.5.2. Semnificaţia creditului unui cont

A. *La un cont de surse (de pasiv)*

a) Sub forma unui report la începutul exercițiului, valoarea înregistrată prin preluarea din bilanțul contabil sau din balanța conturilor pe baza căreia a fost întocmit bilanțul reprezintă *soldul inițial al contului* (s.i.) şi reflectă *existentul valoric la începutul perioadei de gestiune* (de exemplu capitalul social existent, obligațiile față de furnizori etc.).

b) Înregistrările curente în creditul unui asemenea cont arată creşterile unei surse proprii sau ale unei forme de datorii în perioada de gestiune respectivă.

B. *La un cont de venituri*, creditul semnifică *intrările (încasările)* de venituri în perioada respectivă.

Cu excepția veniturilor cuvenite perioadei viitoare, aceste valori nu se reportează într-o nouă perioadă, deoarece ele se colectează în creditul contului „Profit şi pierdere".

C. *La un cont de mijloace economice (de activ)*, creditul semnifică *ieşiri şi diminuări* ale stocului sau valorii respective. Soldul este întotdeauna debitor.

4.5.3. Semnificaţia unui sold debitor final

1. *La conturile de mijloace economice (de activ)* soldul debitor arată existentul (stocul, numerarul, depozitul sau creanța) din momentul respectiv, la finele exercițiului financiar acest sold se preia în activul bilanțului.

2. Nu se pot înscrie solduri debitoare în pasiv.

3. La conturi de venituri, soldul debitor poate în evidență *excedentul cheltuielilor asupra veniturilor*, adică pierderea netă la sfârşitul perioadei de gestiune.

4.5.1. Semnificaţia debitului unui cont

A. *La un cont de mijloace economice (de activ)*:

a) Sub forma unui report la începutul perioadei, valoarea înregistrată prin preluarea din bilanțul contabil sau din balanța conturilor care a stat la baza întocmirii bilanțului reprezintă *soldul inițial al contului* (s.i.) şi reflectă *existentul valoric* de la începutul perioadei de gestiune.

b) Înregistrările curente în debitul unui asemenea cont în cursul exercițiului financiar-contabil semnifică intrări şi creşteri ale stocului sau valorii pozitive respective (disponibil, creanțe etc.).

B. *La un cont de cheltuieli*, debitul reflectă cheltuielile efectuate sau suportate de întreprindere în perioada respectivă. În general aceste cheltuieli nu se vor reporta într-o nouă perioadă, deoarece ele se colectează în debitul contului „Profit şi pierdere".

C. *La un cont de surse (de pasiv),* debitul arată diminuarea valorii sau resursei respective (diminuarea capitalului, a obligațiilor sau datoriilor). Soldul este întotdeauna creditor sau nul.

4.5.2. Semnificaţia creditului unui cont

A. *La un cont de surse (de pasiv)*

a) Sub forma unui report la începutul exercițiului, valoarea înregistrată prin preluarea din bilanțul contabil sau din balanța conturilor pe baza căreia a fost întocmit bilanțul reprezintă *soldul inițial al contului* (s.i.) şi reflectă *existentul valoric la începutul perioadei de gestiune* (de exemplu capitalul social existent, obligațiile față de furnizori etc.).

b) Înregistrările curente în creditul unui asemenea cont arată creşterile unei surse proprii sau ale unei forme de datorii în perioada de gestiune respectivă.

B. *La un cont de venituri*, creditul semnifică *intrările (încasările)* de venituri în perioada respectivă.

Cu excepția veniturilor cuvenite perioadei viitoare, aceste valori nu se reportează într-o nouă perioadă, deoarece ele se colectează în creditul contului „Profit şi pierdere".

C. *La un cont de mijloace economice (de activ)*, creditul semnifică *ieşiri şi diminuări* ale stocului sau valorii respective. Soldul este întotdeauna debitor.

4.5.3. Semnificaţia unui sold debitor final

1. *La conturile de mijloace economice (de activ)* soldul debitor arată existentul (stocul, numerarul, depozitul sau creanța) din momentul respectiv; la finele exercițiului financiar acest sold se preia în activul bilanțului.

2. Nu se pot înscrie solduri debitoare în pasiv.

3. La contul de rezultate, soldul debitor pune în evidență *excedentul cheltuielilor asupra veniturilor*, adică pierderea netă la sfârşitul perioadei de gestiune.

4.5.4. Semnificaţia unui sold creditor final

1. La *conturile de surse economice* el reprezintă existentul de pasiv din momentul calculării soldului; la finele perioadei de gestiune acest sold se înscrie în pasivul bilanţului contabil.

2. *Nu se pot trece solduri creditoare în activ.*

3. La *contul de rezultate* (Profit şi pierdere), soldul creditor caracterizează mărimea excedentului veniturilor asupra cheltuielilor, deci profitul net.

4.6. Metode de înregistrare şi tratare a informaţiilor contabile. Contabilitatea matriceală

Cunoaşterea şi obţinerea informaţiilor contabile se realizează prin înregistrarea lor în conturile contabile.

Din punct de vedere al metodei utilizate, prima metodă de înregistrare a fost cea a **partidei simple,** *care constă în înregistrarea fiecărei operaţiuni economico-financiare o singură dată, într-un cont specific mijlocului sau resursei corespunzătoare.* De exemplu, contul „Casa" înregistrează în debit intrările de numerar, iar în credit – ieşirile, fără a se mai înregistra şi în conturile corespondente.

Informaţiile astfel obţinute sunt mai sărace, prezintă o fiabilitate mai redusă şi nu permit un autocontrol, prin metoda de lucru, asupra calităţii înregistrărilor. De aceea, contabilitatea în partida simplă se utilizează într-o măsură foarte redusă (în capitolul următor se va preciza care categorii de unităţi patrimoniale o pot utiliza).

Majoritatea covârşitoare a agenţilor economici organizează şi conduc **contabilitatea în partidă dublă** (conform prevederilor Legii nr. 82/1991 şi Regulamentului de aplicare a acesteia). Această metodă contabilă este universal utilizată şi implică înregistrări simultane şi cu aceeaşi valoare în două conturi diferite, în părţile opuse ale acestora.

Prin dubla înregistrare, descrierea realităţii este mai bogată, cunoaşterea informaţiei este continuă şi imediată şi se fondează pe două elemente de referinţă – punctul de plecare şi punctul de sosire a valorii, asigurându-se posibilitatea unui *autocontrol* şi a depistării mai rapide a erorilor strecurate în procesul de calcul şi înregistrare.

Aşa cum se arată în literatură, *tratarea* informaţiei în partida dublă clasică este periodică, rezultatul activităţii calculându-se şi cunoscându-se la sfârşitul unei perioade[1].

Or, nevoile conducerii eficiente impun (iar mijloacele tehnice permit) o *tratare continuă a informaţiei.*

În cadrul metodei în partidă dublă, tratarea continuă se poate realiza cu ajutorul **contabilităţii matriceale**, care foloseşte un sistem specific în care liniile corespund debitelor conturilor, iar coloanele, creditelor acestora; suma corespunzătoare operaţiunii economice înregistrate se scrie o singură dată la intersecţia liniei cu coloana, aşa cum se poate vedea din modelul de principiu prezentat mai jos.

Ea presupune utilizarea calculatoarelor care reţin în memorie informaţiile înregistrate, în timp ce noile informaţii sunt operativ integrate în datele precedente, putând fi cunoscută continuu situaţia patrimoniului şi a rezultatului.

---

[1] Mihaela Dumitrana, Magdalena Negruţiu, *Iniţiere în Contabilitate*, 1996, p. 92.

De asemenea, se apreciază că mijloacele moderne permit și realizarea unei contabilități în partidă multiplă care să utilizeze mult mai amplu informațiile existente printr-o tratare integrală în vederea reflectării complete a problemelor de gestiune.

Pentru simplificare, vom prezenta situația contului „Casa" (în mii lei).

Fișa ct. Casa (forma unilaterală)

Data	Explicații	Nr. poz. din jurnal	Sume	
			D	C
1 I	Sold inițial	–	20.000	–
10 I	Ct. crt. la bănci	5	800.000	–
20 I	Personal remunerații datorate	15	–	800.000
25 I	Ct. crt. la bănci	20	16.000	–
26 I	Avansuri spre decontare	22	–	10.000
27 I	Conturi curente la bănci	25	–	6.000
31 I	Sold final Deb.	–	–	20.000
	TOTAL	–	836.000	836.000

Contul Casa (forma matriceală)

Nr. crt.	Credit / Debit	Sold inițial	Casa	Ct. curente la bănci	Pers. remun. datorat	Avans spre decont.	Total rulaj debitor	Total sume debitoare
1	Casa	20.000	0	(5) 800.000 (20) 16.000	0	0	816.000	836.000
2	Ct. Crt. la bănci	0	(25) 6.000	0	0	0	0	0
3	Pers. remuner.	0	(15) 800.000	0	0	0	0	0
4	Avansuri spre decontare	0	(22) 10.000	0	0	0	0	0
5	Total rulaj creditor (R.c.)	0	816.000	0	0	0	0	0
6	Sold final	0	20.000	0	0	0	0	0
	Total sume creditoare	0	836.000	0	0	0	0	0

Pe această ultimă structură poate fi reprezentată și balanța tuturor conturilor, care reflectă informațiile din contabilitatea întreprinderii.

Reglementarea sistemului de conturi utilizate se realizează prin *planurile de conturi generale*, adoptate în diferite țări.

4.7. Planul de conturi general

Planul de conturi *reprezintă matricea întregului sistem de conturi*, în cadrul căruia fiecare cont, de diverse grade de cuprindere a elementelor patrimoniale, este delimitat printr-o denumire şi un simbol cifric, fiind încadrat într-o clasă şi o grupă în raport cu un anumit criteriu de clasificare.

Pentru fiecare cont sintetic sunt definite conținutul economico-financiar, funcția contabilă şi corespondența cu alte conturi.

În România, principiile generale de organizare şi conducere a contabilității în etapa actuală sunt reglementate prin *Legea contabilității nr. 82 din 27 decembrie 1991 şi prin reglementările de aplicare a acestei legi aprobate* de guvern, care prevăd că Ministerul Finanțelor Publice emite Planul de conturi general, modelele registrelor şi bilanțurile contabile, formularele comune privind activitatea financiară şi contabilă, normele metodologice privind întocmirea şi utilizarea acestora.

Pentru instituțiile de credit, unitățile de asigurare-reasigurare, precum şi pentru cele care operează pe piața de capital, normele şi reglementările se elaborează şi se emit de BNR, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor şi Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, **cu avizul M.F.P.**

In aplicarea prevederilor acestei legi a fost elaborat *Planul de conturi general*, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1994, luând locul celor folosite până atunci.

La elaborarea normelor contabile care ghidează acest plan de conturi s-au avut în vedere prevederile Legii contabilității şi ale celorlalte reglementări adoptate sau care urmează a fi adoptate în funcție de cerințele şi condițiile trecerii României la economia de piață, precum şi normele şi uzanțele practicate în acest domeniu de țările cu economie de piață, cum sunt cele prevăzute de directivele a IV-a, referitoare la conturile anuale ale societăților de capitaluri şi a VII-a, privind conturile consolidate, ale Consiliului Comunității Europene; s-a ținut seama şi de normele recomandate de Comitetul Internațional de Standardizare a Contabilității.

Planul de conturi general conține nouă clase de conturi, simbolizate cu o cifră; acestea sunt:

– clasa 1 – conturi de capitaluri;
– clasa 2 – conturi de active imobilizate;
– clasa 3 – conturi de stocuri şi producție în curs de execuție;
– clasa 4 – conturi de terți;
– clasa 5 – conturi de trezorerie;
– clasa 6 – conturi de cheltuieli;
– clasa 7 – conturi de venituri;
– clasa 8 – conturi speciale;
– clasa 9 – conturi de gestiune.

În cadrul fiecărei clase se cuprind una sau mai multe grupe de conturi simbolizate cu două cifre, conturi sintetice de gradul I, simbolizate cu trei cifre, conturi sintetice de gradul II, simbolizate cu patru cifre (a se vedea Planul de conturi general din finalul acestui capitol).

Pe baza planului de conturi general se pot elabora planuri de conturi specifice diferitelor tipuri de unități patrimoniale (publice, microîntreprinderi sau fără scop lucrativ).

În etapa a doua a reformei contabile, prin cele două Reglementări contabile din 2001 şi 2002, s-au adoptat Planul de conturi general prevăzut prin O.M.F.P. nr. 94/2001 utilizat de întreprinderile/persoanele juridice care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate şi Planul de conturi general pentru persoanele juridice care aplică Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene. Baza o reprezintă primul plan de conturi.

Conturile din clasele 1-7 sunt destinate pentru contabilitatea operaţiunilor patrimoniale, iar cele din clasa 8, intitulată „Conturi speciale" se folosesc pentru contabilitatea operaţiunilor extrapatrimoniale: angajamente acordate şi primite; mijloace fixe luate cu chirie, bunuri materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare.

Anexa nr. 1 a capitolului prezintă sistemul de conturi actual aprobat prin O.M.F.P. nr. 94/2001.

4.8. Balanţa conturilor şi rolul ei în contabilitate

Metoda contabilităţii impune ca periodic (de regulă lunar) şi în mod obligatoriu, cu ocazia elaborării bilanţului, să se facă verificarea exactităţii înregistrărilor din contabilitate. Verificarea se referă atât la respectarea principiului dublei înregistrări a operaţiunilor economice în contabilitate, cât şi a calculelor aritmetice făcute cu ocazia înregistrărilor în formule contabile compuse sau a determinării rulajelor, sumelor totale şi a soldurilor.

Procedeul specific contabilităţii prin care se realizează această verificare este **balanţa conturilor** sau **balanţa de verificare**, care se prezintă ca un tablou enumerativ al tuturor conturilor din registrul Cartea mare în care se trec informaţii în legătură cu soldurile iniţiale, mişcările intervenite într-o anumită perioadă de gestiune (lună, trimestru, semestru, an) şi soldurile la data întocmirii.

Balanţa conturilor este un tablou specific de grupare şi sistematizare a informaţiilor reflectate în conturi, destinat să verifice respectarea principiului dublei înregistrări, a exactităţii înregistrărilor contabile, în vederea elaborării unor lucrări de sinteză şi de analiză contabilă.

Ea cuprinde simbolul şi denumirea contului, sumele şi soldurile debitoare sau creditoare în decursul unei perioade.

În funcţie de operaţiile economice şi de felul conturilor la care se referă, balanţele sunt:

– balanţe de verificare sintetice, care se elaborează pe baza datelor din conturile sintetice;

– balanţe ale conturilor analitice (pentru fiecare cont sintetic care se desfăşoară pe conturi analitice se elaborează o balanţă de verificare).

La rândul lor, din punct de vedere al conţinutului, balanţele conturilor sintetice pot fi balanţe cu o serie, cu două serii, cu trei serii şi cu patru serii de egalităţi.

a. **Balanţa cu o serie de egalităţi** se elaborează în două variante, şi anume: fie ca **balanţă de sume**, cuprinzând sumele totale debitoare şi sumele creditoare ale conturilor, fie ca **balanţă de solduri**, cuprinzând coloane cu soldurile debitoare şi soldurile creditoare ale conturilor.

Egalitatea care trebuie realizată este, după caz, următoarea:

totalul sumelor debitoare = totalul sumelor creditoare

sau:

totalul soldurilor debitoare = totalul soldurilor creditoare

b. **Balanța cu două serii de egalități** se mai numeşte şi **balanța de verificare a sumelor şi soldurilor** şi permite stabilirea a două serii de egalități între totalul sumelor debitoare şi creditoare, respectiv, între totalul soldurilor debitoare şi creditoare.

c. **Balanța cu trei serii de egalități** cuprinde **soldurile inițiale, rulajele** şi **soldurile finale**, între toate cele trei perechi de coloane (sume debitoare şi creditoare) trebuind să se realizeze o egalitate.

d. **Balanța cu patru serii de egalități** este cea care *se elaborează lunar* şi se prezintă sub forma unui tabel cu opt coloane, din care două pentru *sumele din lunile precedente*, debitoare şi creditoare, două pentru *rulajele lunii curente* (debitoare şi creditoare), două pentru *totalurile* debitoare şi creditoare şi două pentru *soldurile finale* respective (debitoare şi creditoare).

Cele patru serii de egalități caracteristice acestei balanțe sunt:

A. Total sume debitoare din lunile precedente (pentru 1 ianuarie: soldul inițial)	=	Total sume creditoare din lunile precedente (pentru 1 ianuarie: soldul inițial)
B. Total rulaje (mişcări) debitoare în luna curentă	=	Total rulaje (mişcări) creditoare în luna curentă
C. Total sume debitoare de la începutul anului şi până la finele lunii curente	=	Total sume creditoare de la începutul anului şi până la finele lunii curente
D. Total solduri finale debitoare	=	Total solduri finale creditoare

O formă deosebită de balanță a conturilor este **balanța de verificare-şah**, care reprezintă o variantă a balanței cu trei serii de egalități. Avantajul deosebit al acestui tip de balanță constă în faptul că *ea redă corespondența tuturor conturilor* în care s-au înregistrat operațiile economice în perioada expirată şi permite, prin urmare, desprinderea operațiilor respective.

Balanța de verificare-şah se prezintă ca un tabel în care conturile sunt trecute pe verticală şi pe orizontală, la intersecția dintre rânduri şi coloane apărând sumele cu care conturile respective au intrat în corespondență şi au fost debitate sau creditate.

Balanțele de verificare îndeplinesc următoarele *funcții* importante:

– servesc pentru a controla exactitatea datelor înregistrate în conturile analitice şi sintetice;

– reprezintă un mijloc de control între fiecare cont sintetic şi analiticele sale;

– dau posibilitatea stabilirii legăturilor dintre conturile sintetice şi bilanțul contabil, întrucât soldurile finale din balanță se folosesc pentru întocmirea bilanțului la sfârşitul perioadei respective;

– furnizează date centralizate, sintetice, atât pentru perioada curentă, cât şi pentru cea precedentă, necesare pentru munca de analiză a activității economice a întreprinderii.

În prezent, balanța conturilor îndeplineşte tot mai mult şi **funcția de registru de evidență sistematică**, îndeosebi în cadrul sistemelor informatice de prelucrare a datelor din contabilitate.

Funcțiile balanței se bazează pe faptul că principiile contabilității în partidă dublă implică obligatoriu – pe lângă egalitățile specifice structurii balanței (analizate mai sus) şi una **globală**, referitoare la debitul şi creditul întregului sistem de conturi. Astfel, ca urmare a acțiunii principiului înregistrării în evidența cronologică şi cea sistematică, *totalul rulajului operațiunilor din evidența cronologică (pe bază de jurnal) trebuie să fie egal cu totalul rulajului debitor sau creditor calculat pe baza evidenței sistematice (din Cartea mare)*. Totodată, ca urmare a principiului înregistrării în contabilitate sintetică şi în cea analitică, *soldul şi rulajul din contul sintetic trebuie să fie egal cu suma celor din conturile analitice ale contului respectiv*.

Dacă la întocmirea balanței conturilor nu rezultă (nu se verifică) egalitățile corespunzătoare, înseamnă că în sistemul informațiilor contabile există erori, provenite din diferite cauze.

În condițiile actualului sistem de contabilitate din țara noastră, Legea nr. 82/1991 prevede (art. 22) obligativitatea verificării lunare a corectitudinii înregistrărilor operațiunilor patrimoniale prin balanța de verificare.

În temeiul acestei prevederi, *reglementările contabile statuează că balanța de verificare cuprinde, pentru toate conturile unității patrimoniale, de regulă, următoarele elemente: simbolul şi denumirea conturilor, în ordinea din planul de conturi; soldurile inițiale debitoare şi creditoare; rulajele debitoare şi creditoare; totalul sumelor debitoare şi creditoare; soldurile finale, debitoare şi creditoare.*

Cu ajutorul balanței *se verifică corelațiile egalității generate de dubla înregistrare, respectiv concordanța dintre totalul înregistrărilor din registrul-jurnal, totalul rulajelor debitoare şi creditoare din balanță, precum şi concordanța dintre totalul soldurilor finale debitoare şi creditoare din registrul „Cartea mare" şi totalul soldurilor debitoare şi creditoare din balanță.*

În fine, potrivit aceloraşi norme, balanța de verificare se întocmeşte atât pentru conturile sintetice, cât şi pentru cele analitice (pentru acestea din urmă, balanța putând cuprinde numai situația soldurilor).

Cu ajutorul balanței de verificare pot fi puse în evidență următoarele *tipuri de erori:*

– erori prin care se încalcă principiile înregistrării în partida dublă: omisiunea înregistrării în contul corespondent sau înregistrarea unei alte sume în contul corespondent;

– erori în efectuarea calculelor necesare pregătirii conturilor pentru balanță (în determinarea rulajelor, totalurilor şi soldurilor);

– erori de transcriere din conturi în balanță;

– determinarea inexactă a soldului;

– adunarea greşită a sumelor din conturi.

Nu pot să fie însă descoperite erori importante:

– omisiunea înscrierii unei operații la debit şi la credit;

– înregistrarea repetată a unei operații;

– înregistrarea greşită a aceleiaşi sume în debit şi credit.

Cu alte cuvinte, cu ajutorul balanţei de verificare nu se pot descoperi omisiunile de înregistrare simultană în debit şi credit, erorile de compensaţie şi erorile de înregistrare la alte conturi decât cele necesare.

Lipsa egalităţilor dintre totalul sumelor din conturi care apare în balanţele de verificare concretizează existenţa unor erori, dar nu le identifică. Pentru identificarea erorilor se foloseşte confruntarea sumelor din conturi cu sursele de informaţii, se refac calculele din conturi etc.

Balanţa de verificare lunară
(cu patru serii de egalităţi) (mil. lei)

Nr. crt.	Simbol conturi	Denumirile conturilor	Totalul sumelor din balanţa precedentă		Rulajele lunii curente		Totalul sumelor la data întocmirii balanţei		Soldurile finale	
			D	C	D	C	D	C	D	C
1	212	Construcţii	1.000		100		1.100		1.100	
2	301	Mat. prime	500		50		550		550	
3	531	Casa	200		100		200		200	
4	512	Cont. curente (lei)	500			100	500	100	400	
5	101	Cap. social		1.500		100		1.600		1.600
6	401	Furniz.		200		50		250		250
7	519	Cred. bancar		400				400		400
TOTAL			2.100	2.100	250	250	2.350	2.350	2.250	2.250
			I		II		III		IV	

Întocmirea balanţelor implică o cumulare a datelor pentru perioada la care se referă. Metodologia întocmirii se diferenţiază în funcţie de forma de contabilitate şi de tehnica prelucrării datelor.

Întocmirea balanţei de verificare necesită activităţi multiple şi parcurgerea mai multor etape: pregătirea conturilor pentru întocmirea balanţei prin calcularea rulajelor debitoare şi creditoare, totalizarea sumelor şi determinarea soldurilor, transcrierea datelor din conturi în balanţă; totalizarea balanţei şi verificarea măsurii în care se realizează egalităţile de control.

Anexa nr. 1

PLANUL DE CONTURI GENERAL[2]

CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI
10. CAPITAL ŞI REZERVE
101. Capital*
1011. Capital subscris nevărsat
1012 Capital subscris vărsat
1015. Patrimoniul regiei
1016. Patrimoniul public
104. Prime de capital
1041. Prime de emisiune
1042. Prime de fuziune
1043. Prime de aport
1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni
105. Rezerve din reevaluare
1051. Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație
1058. Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative
106. Rezerve
1061. Rezerve legale
1062. Rezerve pentru acțiuni proprii
1063. Rezerve statutare sau contractuale
1068. Alte rezerve
107. Rezerve din conversie
11. REZULTATUL REPORTAT
117. Rezultatul reportat
1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea nerecuperată
1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29
1173. Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile
1174. Rezultatul reportat proverit din corectarea erorilor fundamentale
1175. Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
12. REZULTATUL EXERCITIULUI
121. Profit şi pierdere
129. Repartizarea profitului
13. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII
131. Subvenții pentru investiții
15. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
151. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
1511. Provizioane pentru litigii
1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților
1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea
1514. Provizioane pentru restructurare

---

[2] M. Of., Partea I, nr. 85/20.02.2001.
* În funcție de forma juridică a întreprinderii se va înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

1518. Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
16. ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
161. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat
1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci
1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat
1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
162. Credite bancare pe termen lung
1621. Credite bancare pe termen lung
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă
1623. Credite externe guvernamentale
1624. Credite bancare externe garantate de stat
1625. Credite bancare externe garantate de bănci
1626. Credite de la trezoreria statului
1627. Credite bancare interne garantate de stat
166. Datorii ce privesc imobilizările financiare
1661. Datorii către societăţile din cadrul grupului
1662. Datorii către societăţile care deţin interese de participare
167. Alte împrumuturi şi datorii asimilate
168. Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni
1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung
1685. Dobânzi aferente datoriilor către societăţile din cadrul grupului
1686. Dobânzi aferente datoriilor către societăţile care deţin interese de participare
1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
169. Prime privind rambursarea obligaţiunilor
CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI
20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201. Cheltuieli de constituire
203. Cheltuieli de dezvoltare
205. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare
2051. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare achiziţionate
2052. Brevete, licenţe şi alte drepturi şi valori similare obţinute cu resurse proprii
207. Fond comercial
2071. Fond comercial
2075. Fond comercial negativ
208. Alte imobilizări necorporale
21. IMOBILIZĂRI CORPORALE
211. Terenuri şi amenajări de terenuri
2111. Terenuri
2112. Amenajări de terenuri
212. Construcţii
213. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii
2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)
2132. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
2133. Mijloace de transport
2134. Animale şi plantaţii

214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale
23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS
231. Imobilizări corporale în curs
2311. Amenajări de terenuri şi construcţii
2312. Instalaţii tehnice şi maşini
2313. Alte imobilizări corporale
232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
2321. Avansuri acordate pentru terenuri şi construcţii
2322. Avansuri acordate pentru instalaţii tehnice şi maşini
2323. Avansuri acordate pentru alte imobilizări corporale
233. Imobilizări necorporale în curs
234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261. Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului
262. Titluri de participare deţinute la societăţi din afara grupului
263. Imobilizări financiare sub formă de interese de participare
2633. Titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din cadrul grupului
2634. Titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din afara grupului
2635. Titluri de participare strategice în cadrul grupului
2636. Titluri de participare strategice în afara grupului
264. Titluri puse în echivalenţă
265. Alte titluri imobilizate
267. Creanţe imobilizate
2671. Sume datorate de filiale
2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale
2673. Împrumuturi acordate pe termen lung
2674. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
2675. Creanţe legate de interesele de participare
2676. Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare
2677. Acţiuni proprii – active imobilizate*
2678. Alte creanţe imobilizate
2679. Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate
269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691. Vărsăminte de efectuat referitoare la titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului
2692. Vărsăminte de efectuat referitoare la interesele de participare
2696. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare
28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280. Amortizări privind imobilizările necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare
2807. Amortizarea fondului comercial
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale

---

* Sunt reflectate acţiunile clasificate în active imobilizate în funcţie de intenţia cu privire la durata de deţinere de peste un an, stabilită cu ocazia achiziţiei sau reclasării.

281. Amortizări privind imobilizările corporale
2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri
2812. Amortizarea construcţiilor
2813. Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale
29. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR
290. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903. Provizioane pentru cheltuielile de dezvoltare
2905. Provizioane pentru concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare
2907. Provizioane pentru fondul comercial
2908. Provizioane pentru alte imobilizări necorporale
291. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
2911. Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri
2912. Provizioane pentru deprecierea construcţiilor
2913. Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor
2914. Provizioane pentru deprecierea altor imobilizări corporale
293. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
2931. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs
2933. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs
296. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
2961. Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deţinute la filiale din cadrul grupului
2962. Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deţinute la societăţi din afara grupului
2963. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare sub formă de interese de participare
2964. Provizioane pentru deprecierea altor titluri imobilizate
2965. Provizioane pentru deprecierea sumelor datorate de filiale
2966. Provizioane pentru deprecierea împrumuturilor acordate pe termen lung
2967. Provizioane pentru deprecierea creanţelor legate de interesele de participare
2968. Provizioane pentru deprecierea acţiunilor proprii – active imobilizate
2969. Provizioane pentru deprecierea altor creanţe imobilizate
CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE
30. STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
301. Materii prime
302. Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare
3022. Combustibili
3023. Materiale pentru ambalat
3024. Piese de schimb
3025. Seminţe şi materiale de plantat
3026. Furaje
3028. Alte materiale consumabile
303. Materiale de natura obiectelor de inventar
308. Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

33. PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE
  331. Produse în curs de execuție
  332. Lucrări şi servicii în curs de execuție
34. PRODUSE
  341. Semifabricate
  345. Produse finite
  346. Produse reziduale
  348. Diferențe de preț la produse
    3481. Diferențe de preț la semifabricate
    3485. Diferențe de preț la produse finite
    3486. Diferențe de preț la produse reziduale
35. STOCURI AFLATE LA TERȚI
  351. Materii şi materiale aflate la terți
  354. Produse aflate la terți
    3541. Semifabricate aflate la terți
    3545. Produse finite aflate la terți
    3546. Produse reziduale aflate la terți
  356. Animale aflate la terți
  357. Mărfuri aflate la terți
  358. Ambalaje aflate la terți
36. ANIMALE
  361. Animale şi păsări
  368. Diferențe de preț la animale şi păsări
37. MĂRFURI
  371. Mărfuri
  378. Diferențe de preț la mărfuri
38. AMBALAJE
  381. Ambalaje
  388. Diferențe de preț la ambalaje
39. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
  391. Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
  392. Provizioane pentru deprecierea materialelor
    3921. Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
    3922. Provizioane pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
  393. Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție
  394. Provizioane pentru deprecierea produselor
    3941. Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor
    3945. Provizioane pentru deprecierea produselor finite
    3946. Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale
  395. Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
    3951. Provizioane pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terți
    3952. Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
    3953. Provizioane pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
    3954. Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
    3956. Provizioane pentru deprecierea animalelor aflate la terți
    3957. Provizioane pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
    3958. Provizioane pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
  396. Provizioane pentru deprecierea animalelor
  397. Provizioane pentru deprecierea mărfurilor

398. Provizioane pentru deprecierea ambalajelor
CLASA 4 – CONTURI DE TERȚI
40. FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
401. Furnizori
403. Efecte de plătit
404. Furnizori de imobilizări
405. Efecte de plătit pentru imobilizări
408. Furnizori – facturi nesosite
409. Furnizori – debitori
4091. Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
4092. Furnizori – debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări
41. CLIENȚI ŞI CONTURI ASIMILATE
411. Clienți
4111. Clienți
4118. Clienți incerți sau în litigiu
413. Efecte de primit de la clienți
418. Clienți – facturi de întocmit
419. Clienți – creditori
42. PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
421. Personal – salarii datorate
423. Personal – ajutoare materiale datorate
424. Participarea personalului la profit
425. Avansuri acordate personalului
426. Drepturi de personal neridicate
427. Rețineri din salarii datorate terților
428. Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul
4281. Alte datorii în legătură cu personalul
4282. Alte creanțe în legătură cu personalul
43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431. Asigurări sociale
4311. Contribuția unității la asigurările sociale
4312. Contribuția personalului pentru pensia suplimentară
4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate
437. Ajutor de şomaj
4371. Contribuția unității la fondul de şomaj
4372. Contribuția personalului la fondul de şomaj
438. Alte datorii şi creanțe sociale
4381. Alte datorii sociale
4382. Alte creanțe sociale
44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441. Impozitul pe profit
4411. Impozitul pe profit curent
4412. Impozitul pe profit amânat
442. Taxa pe valoarea adăugată
4423. TVA de plată
4424. TVA de recuperat
4426. TVA deductibilă
4427. TVA colectată
4428. TVA neexigibilă

444. Impozitul pe salarii
445. Subvenţii
446. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447. Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate
448. Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
    4481. Alte datorii faţă de bugetul statului
    4482. Alte creanţe privind bugetul statului
45. GRUP ŞI ASOCIAŢI
  451. Decontări în cadrul grupului
    4511. Decontări în cadrul grupului
    4518. Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
  452. Decontări privind interesele de participare
    4521. Decontări privind interesele de participare
    4528. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
  455. Sume datorate asociaţilor
    4551. Asociaţi – conturi curente
    4558. Asociaţi – dobânzi la conturi curente
  456. Decontări cu asociaţii privind capitalul
  457. Dividende de plată
  458. Decontări din operaţii în participaţie
    4581. Decontări din operaţii în participaţie – pasiv
    4582. Decontări din operaţii în participaţie – activ
46. DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
  461. Debitori diverşi
  462. Creditori diverşi
47. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
  471. Cheltuieli înregistrate în avans
  472. Venituri înregistrate în avans
  473. Decontări din operaţii în curs de clarificare
48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII
  481. Decontări între unitate şi subunităţi
  482. Decontări între subunităţi
49. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
  491. Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi
  495. Provizioane pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii
    4951. Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra societăţilor din cadrul grupului
    4952. Provizioane pentru deprecierea creanţelor referitoare la interesele de participare
    4953. Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra asociaţilor
  496. Provizioane pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi

CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE

50. INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT
  501. Investiţii financiare pe termen scurt la societăţi din cadrul grupului
  502. Acţiuni proprii
  503. Acţiuni
    5031. Acţiuni cotate
    5032. Acţiuni necotate
  505. Obligaţii emise şi răscumpărate
  506. Obligaţiuni

5061. Obligaţiuni cotate
5062. Obligaţiuni necotate
508. Alte investiţii financiare pe termen scurt şi creanţe asimilate
5081. Alte titluri de plasament
5088. Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
509. Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt
5091. Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt la societăţi din cadrul grupului
5098. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii financiare pe termen scurt
51. CONTURI LA BĂNCI
511. Valori de încasat
5112. Cecuri de încasat
5113. Efecte de încasat
5114. Efecte remise spre scontare
512. Conturi curente la bănci
5121. Conturi la bănci în lei
5124. Conturi la bănci în valută
5125. Sume în curs de decontare
518. Dobânzi
5186. Dobânzi de plătit
5187. Dobânzi de încasat
519. Credite bancare pe termen scurt
5191. Credite bancare pe termen scurt
5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă
5193. Credite externe guvernamentale
5194. Credite externe garantate de stat
5195. Credite externe garantate de bănci
5196. Credite de la trezoreria statului
5197. Credite interne garantate de stat
5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
53. CASA
531. Casa
5311. Casa în lei
5314. Casa în valută
532. Alte valori
5321. Timbre fiscale şi poştale
5322. Bilete de tratament şi odihnă
5323. Tichete şi bilete de călătorie
5328. Alte valori
54. ACREDITIVE
541. Acreditive
5411. Acreditive în lei
5412. Acreditive în valută
542. Avansuri de trezorerie
58. VIRAMENTE INTERNE
581. Viramente interne
59. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
591. Provizioane pentru deprecierea investiţiilor financiare la societăţi din cadrul grupului
592. Provizioane pentru deprecierea acţiunilor proprii

593. Provizioane pentru deprecierea acţiunilor
595. Provizioane pentru deprecierea obligaţiunilor emise şi răscumpărate
596. Provizioane pentru deprecierea obligaţiunilor
598. Provizioane pentru deprecierea altor investiţii financiare şi creanţe asimilate

CLASA 6 – CONTURI DE CHELTUIELI

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022. Cheltuieli privind combustibilul
6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
6025. Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
6026. Cheltuieli privind furajele
6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia şi apa
606. Cheltuieli privind animalele şi păsările
607. Cheltuieli privind mărfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele

61. CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI
611. Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile
612. Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI
621. Cheltuieli cu colaboratorii
622. Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623. Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625. Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE
635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

64. CHELTUIELI CU PERSONALUL
641. Cheltuieli cu salariile personalului
645. Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451. Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452. Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6453. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6458. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
654. Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6582. Donaţii şi subvenţii acordate

6583. Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital
6588. Alte cheltuieli de exploatare
66. CHELTUIELI FINANCIARE
663. Pierderi din creanţe legate de participaţii
664. Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate
6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642. Pierderi privind investiţiile financiare pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666. Cheltuieli privind dobânzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare
67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE
671. Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare
68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTAREA LA INFLAŢIE
681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
6813. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
686. Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
6863. Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
688. Cheltuieli din ajustarea la inflaţie
69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE
691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
6911. Cheltuieli cu impozitul pe profit curent
6912. Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat
698. Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus*.

CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI
70. CIFRA DE AFACERI
701. Venituri din vânzarea produselor finite
7002. Venituri de vânzarea semifabricatelor
703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
704. Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705. Venituri din studii şi cercetări
706. Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707. Venituri din vânzarea mărfurilor
708. Venituri din activităţi diverse
71. VARIAŢIA STOCURILOR
711. Variaţia stocurilor
72. VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI

---

* Se utilizează conform reglementărilor legale.

721. Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722. Venituri din producţia de imobilizări corporale
74. VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE
741. Venituri din subvenţii de exploatare
7411. Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri
7412. Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile
7413. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli din afară
7414. Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului
7415. Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţia socială
7416. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417. Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri
7418. Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată
75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754. Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi
758. Alte venituri din exploatare
7581. Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
7582. Venituri din donaţii şi subvenţii primite
7583. Venituri de vânzarea activelor şi alte operaţii de capital
7584. Venituri din subvenţii pentru investiţii
7588. Alte venituri din exploatare
76. VENITURI FINANCIARE
761. Venituri din imobilizări financiare
7611. Venituri din titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului
7612. Venituri din titluri de participare deţinute la societăţi din afara grupului
7613. Venituri din titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din cadrul grupului
7614. Venituri din titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din afara grupului
7615. Venituri din titluri de participare strategice în cadrul grupului
7616. Venituri din titluri de participare strategice în afara grupului
7617. Venituri din alte imobilizări financiare
762. Venituri din investiţii financiare pe termen scurt
763. Venituri din creanţe imobilizate
764. Venituri din investiţii financiare cedate
7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
7642. Câştiguri din investiţii financiare pe termen scurt cedate
765. Venituri din diferenţe de curs valutar
766. Venituri din dobânzi
767. Venituri din sconturi obţinute
768. Alte venituri financiare
77. VENITURI EXTRAORDINARE
771. Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare
78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTAREA LA INFLAŢIE
781. Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812. Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813. Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814. Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
7815. Venituri din fondul comercial negativ
786. Venituri financiare din provizioane

7863. Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
7864. Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
788. Venituri din ajustarea la inflație
79. VENITURI DIN IMPOZITUL PE PROFIT AMÂNAT
791. Venituri din impozitul pe profit amânat
CLASA 8 – CONTURI SPECIALE
80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
801. Angajamente acordate
8011. Giruri şi garanții acordate
8018. Alte angajamente acordate
802. Angajamente primite
8021. Giruri şi garanții primite
8028. Alte angajamente primite
803. Alte conturi în afara bilanțului
8031. Mijloace fixe luate cu chirie
8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034. Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare
8035. Debitori din amenzi şi penalități pretinse
8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037. Efecte scontate neajunse la scadență
8038. Alte valori în afara bilanțului
89. BILANȚ
891. Bilanț de deschidere
892. Bilanț de închidere
CLASA 9 – CONTURI DE GESTIUNE
90. DECONTĂRI INTERNE
901. Decontări interne privind cheltuielile
902. Decontări interne privind producția obținută
903. Decontări interne privind diferențele de preț
92. CONTURI DE CALCULAȚIE
921. Cheltuielile activității de bază
922. Cheltuielile activităților auxiliare
923. Cheltuieli indirecte de producție
924. Cheltuieli generale de administrație
925. Cheltuieli de desfacere
93. COSTUL PRODUCȚIEI
931. Costul producției obținute
933. Costul producției în curs de execuție

V
ORGANIZAREA ŞI CONDUCEREA CONTABILITĂŢII

Realizarea obiectului şi a funcţiilor contabilităţii implică, pe lângă un sistem de principii şi norme, un ansamblu de mijloace şi procedee tehnice prin intermediul cărora se organizează şi se conduce activitatea de evidenţă contabilă la toate unităţile economice şi la instituţiile publice. Între acestea un loc central îl ocupă documentele justificative, registrele de contabilitate şi modelele de evidenţă contabilă propriu-zise. Toate acestea decurg din esenţa şi principiile fundamentale ale ştiinţei contabilităţii şi se află într-un continuu proces de perfecţionare, în concordanţă cu cerinţele şi posibilităţile fiecărei etape de dezvoltare economică şi socială.

5.1. Consemnarea şi culegerea informaţiilor contabile. Documentele contabile

Cunoaşterea contabilă începe cu consemnarea şi culegerea informaţiilor, a datelor despre obiectul contabilităţii, despre patrimoniul întreprinderii.

Consemnarea şi culegerea informaţiilor asigură contabilităţii *fondul brut de date* în legătură cu existenţa, starea şi mişcările patrimoniului. Acest proces se realizează cu ajutorul *documentelor*.

În sfera contabilităţii se cuprind numai acele documente care consemnează operaţii ce se înscriu în limitele funcţiei financiar-contabile a unităţii economice.

Documentele în contabilitate trebuie să reflecte toate operaţiile legate de starea mijloacelor economice, de creşterea şi diminuarea acestora, a relaţiilor de drepturi şi obligaţii generate de aceste operaţii, precum şi de stabilirea rezultatelor financiare obţinute din activitatea economică.

Ca urmare, documentele au o aplicabilitate generală în lucrările de contabilitate, aplicabilitate rezultată din principiul potrivit căruia orice înregistrare în contabilitate trebuie să se facă pe baza unui document justificativ.

5.1.1. Definiţia şi clasificarea documentelor contabile

Documentele sunt acte scrise în care sunt consemnate letric şi cifric, în etalon natural, bănesc sau de muncă, de regulă în momentul şi la locul înfăptuirii lor, operaţiile economice, precum şi evenimentele izvorâte din necesităţi organizatorice şi administrative (de exemplu actele ce se cer pentru fondarea societăţii comerciale, contractele economice etc.).

Documentele contabile reprezintă **purtătorii de informaţii**. Ele stau la baza realizării următoarelor operaţii necesare în procesul contabil:

– consemnarea informaţiilor;
– înregistrarea în contabilitate;
– prelucrarea informaţiilor;
– circulaţia datelor;
– centralizarea (sistematizarea);

– păstrarea (stocarea) informaţiilor.

Clasificarea documentelor se poate face după diferite criterii.

I. După *modul în care ele se întocmesc şi sunt utilizate* în procesul de evidenţă:

– documente primare;

– documente centralizatoare.

II. Din punct de vedere al *reglementării* conţinutului şi circulaţiei:

a) **documente tipizate**, atât în ceea ce priveşte forma documentului (gruparea şi aşezarea informaţiilor) – tabelar sau matriceal, cât şi în ceea ce priveşte dimensiunile şi formatul formularului;

b) **documente netipizate.**

De asemenea, se disting documente **cu regim special** şi documente **fără regim special.**

III. În funcţie de **rolul** în cadrul sistemului informaţional decizional, documentele utilizate în contabilitate pot fi grupate astfel:

a) documente justificative;

b) documente de evidenţă contabilă;

c) documente de sinteză şi raportare contabilă.

Cu ajutorul **documentelor justificative** se realizează consemnarea datelor care atestă operaţiile economice şi financiare privind existenţa şi mişcarea patrimoniului. Ele asigură *datele de intrare* în sistemul informaţional contabil.

Legea contabilităţii nr. 82/1991, la art. 6-(1), prevede că *orice operaţiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind calitate de document justificativ.*

„Cadrul general de armonizare a reglementărilor contabile cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate" defineşte documentele justificative ca *documente primare care probează legal o operaţiune şi stau la baza înregistrărilor în contabilitate.*

Prin **documente de evidenţă contabilă** se înţelege acele documente cu ajutorul cărora se realizează *înregistrarea şi stocarea* datelor în structura şi formele specifice sistemului de conturi contabile.

Documentele de sinteză şi raportare servesc, aşa cum se poate uşor înţelege, pentru centralizarea, analiza şi transmiterea datelor contabile.

Din punct de vedere al **locului** întocmirii, distingem documente **interne** şi documente **externe** (întreprinderii).

5.1.2. Importanţa şi funcţiile documentelor justificative

1. *Prin datele conţinute*, ele fac dovada realităţii şi exactităţii faptelor şi proceselor consemnate, constituind, totodată, izvorul informaţiilor contabile, statistice şi operative.

2. *Ca bază a înregistrării în contabilitate*, documentele justificative au o influenţă importantă asupra organizării contabilităţii şi operativităţii obţinerii informaţiilor contabile.

Ele pot fi folosite şi pentru celelalte forme de evidenţă, permiţând, pe de o parte, stabilirea unor legături sistematice între acestea, iar pe de alta, evitarea paralelismului în munca de evidenţă.

3. Documentele de evidenţă reprezintă un instrument de *justificare gestionară privind integritatea patrimoniului.*

4. Ele îndeplinesc funcţii în *exercitarea controlului economic şi financiar*, servind ca mijloc pentru descoperirea cheltuielilor fără o bază legală, a lipsurilor şi sustragerilor din gestiune, a abaterilor de la disciplina economico-financiară.

5. Trăsăturile lor de acte justificative conferă documentelor de evidenţă calitatea de *forţă probantă în justiţie*.

În marea lor majoritate, documentele de evidenţă consemnează raporturi juridice între întreprinderi, iar în cazuri de lipsuri în gestiune, fraude etc., ele servesc ca bază în cercetările penale şi în practica judiciară.

Normele privind aplicarea Legii contabilităţii prevăd că *registrul-jurnal, registrul-inventar şi Cartea mare, împreună cu documentele justificative, precum şi bilanţul contabil, întocmite după normele stabilite, constituie documentele contabile oficiale pentru exercitarea controlului asupra operaţiilor patrimoniale efectuate şi pot fi admise ca probă în justiţie.*

Potrivit Legii contabilităţii, o caracteristică esenţială a documentelor justificative constă în aceea că ele *angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit (emis), a celor care au făcut controlul financiar preventiv, a celor care au aprobat efectuarea operaţiilor pe care le conţin, precum şi a celor care le înregistrează în contabilitate, după caz.*

5.1.3. Conţinutul documentelor justificative. Reguli de întocmire şi utilizare a documentelor

Realizarea rolului şi funcţiilor pe care le îndeplinesc documentele justificative în contabilitate se află în strânsă legătură cu conţinutul lor, cu calitatea şi modul de întocmire.

Conţinutul documentelor de evidenţă variază în funcţie de caracterul operaţiilor economice consemnate.

Indiferent de specific, documentele justificative cuprind, de regulă, următoarele elemente principale:

a) denumirea documentului;

b) denumirea şi sediul unităţii patrimoniale care întocmeşte documentul;

c) numărul şi data întocmirii;

d) menţinerea părţilor care participă la efectuarea operaţiei patrimoniale (când este cazul);

e) conţinutul operaţiei patrimoniale, iar atunci când este necesar şi temeiul legal al efectuării ei;

f) datele cantitative şi valorice referitoare la operaţia efectuată;

g) numele şi prenumele, precum şi semnătura persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat, după caz;

h) alte elemente care pot contribui la caracterizarea cât mai exactă a operaţiunii la care se referă documentul.

Conform unor precizări ale Ministerului Finanţelor, înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informaţiile prevăzute de normele legale în vigoare. Conform aceloraşi precizări, înscrisurile provenite din relaţiile de vânzare-cumpărare

şi de prestări servicii cu persoane fizice trebuie să conţină toate elementele de identificare a persoanei respective (nume şi prenume, seria şi numărul actului de identitate, adresa completă, suma cuvenită, impozitele calculate şi reţinute conform legii).

Toate documentele justificative în care sunt consemnate operaţiuni economico-financiare supuse înregistrării în contabilitate (facturi, avize de expediţie, chitanţe etc.) şi care circulă pe teritoriul României se întocmesc *obligatoriu în limba română şi în moneda naţională*.

Înscrierea datelor în documentele justificative şi în registrele contabile se face manual sau cu mijloace tehnice moderne, astfel încât acestea să fie cât mai lizibile.

O importanţă deosebită o are respectarea regulilor de completare, verificare şi utilizare a documentelor justificative.

În documente nu sunt admise ştersături sau alte asemenea procedee, şi nici lăsarea de spaţii libere între operaţiunile înscrise în aceste documente. Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greşite, pentru a putea fi citite, iar deasupra lor se *scrie textul sau cifra corectă. Nu sunt admise corecturi în documentele pe baza cărora se primeşte, se eliberează sau se justifică numerarul, precum şi în alte documente pentru care indicaţiile de completare prevăd asemenea restricţii.* În cazul unor erori, documentele respective (chitanţă, dispoziţie de plată, cec) *se anulează şi rămân în carnetele respective fără a fi detaşate*.

La corectarea documentelor care consemnează operaţiile de predare-primire a unor valori materiale este necesară confirmarea prin semnătură a predătorului şi primitorului.

Înregistrarea în conturi a operaţiilor economice trebuie să fie precedată de *verificarea documentelor justificative*; ea priveşte atât forma documentelor (*respectarea formularelor şi a regulilor de completare), cât şi fondul: legalitatea, oportunitatea şi economicitatea operaţiunilor*.

Dată fiind importanţa documentelor financiar-contabile, prin H.G. nr. 831/1997 s-au aprobat modelele formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă, precum şi normele metodologice privind întocmirea şi utilizarea acestora. Pe această bază s-au aprobat formularele cu regim special, iar în conformitate cu prevederile art. 2(1) din această hotărâre au fost elaborate şi publicate prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr. 425/1998 „Normele metodologice de întocmire şi utilizare a formularelor tipizate pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară şi contabilă, precum şi modelele acestora”[1]. Reglementările contabile adoptate prin Ordinul M.F.P. nr. 94/2001 fac trimitere directă la aceste norme metodologice (în Anexa nr. 1 de la finalul capitolului se reproduce nomenclatorul privind modelele registrelor şi formularelor tipizate).

Aceste norme reiterează ideea că „înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informaţiile prevăzute în normele legale în vigoare.”

De asemenea, se prevede că documentele contabile – jurnale, fişe etc. – care servesc la prelucrarea, centralizarea şi înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor con-

---

[1] Ministerul Finanţelor, *Norme metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora*, Ed. Economică, Bucureşti, 1998.

semnate în documentele justificative, întocmite manual sau în condiţiile utilizării tehnicii de calcul, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:

– felul, numărul şi data documentelor justificative;
– sumele corespunzătoare operaţiilor efecţuate;
– conturile sintetice şi analitice debitoare şi creditoare;
– semnăturile pentru întocmire şi verificare.

În cazul în care *prelucrarea documentelor justificative se face de către unităţile prestatoare de servicii de informatică*, în relaţiile dintre aceste unităţi şi cele beneficiare este necesar ca, pentru asigurarea înregistrărilor în contabilitate, *să se respecte următoarele reguli:*

– documentele justificative să fie întocmite corect şi la timp de către unităţile beneficiare, care răspund de realitatea datelor înscrise în acestea;

– documentele contabile întocmite de unităţile de informatică pe baza documentelor justificative trebuie predate unităţilor beneficiare la termenele stabilite prin contractele sau convenţiile încheiate, unităţile de informatică răspunzând de corectitudinea prelucrării datelor;

– unităţile beneficiare trebuie să efectueze verificarea documentelor contabile obţinute de la unităţile de informatică în sensul cuprinderii tuturor documentelor justificative preluate pentru prelucrare, respectării corespondenţei conturilor şi exactităţii semnelor înregistrate. Potrivit „normelor metodologice", corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza *notelor de contabilitate* întocmite în acest scop, iar *stornarea efectuată în roşu constituie o excepţie şi se face numai pentru acele conturi al căror rulaj trebuie să rămână neinfluenţat de corecţii, făcând obiectul raportărilor* prin bilanţul contabil.

O importanţă deosebită o prezintă gestiunea documentelor de contabilitate, prin care se înţelege circulaţia acestora în cadrul unităţii, clasarea şi arhivarea documentelor.

Normele metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune prevăd că, pentru asigurarea circulaţiei raţionale şi unitare a documentelor justificative, precum şi pentru ţinerea la zi a contabilităţii, se recomandă ca directorul financiar-contabil, contabilul-şef sau o altă persoană împuternicită să întocmească graficul de circulaţie a documentelor justificative, care se aprobă de administrator, ordonatorul de credite sau persoana care are obligaţia gestionării patrimoniului.

Clasarea şi arhivarea documentelor se fac folosind mai multe criterii: natura operaţiei economice: criteriul cronologic; criteriul alfabetic şi criteriul geografic.

Păstrarea documentelor în timpul anului de gestiune se face în arhiva curentă organizată în sectoarele şi serviciile financiar-contabile ale agenţilor economici respectivi. După expirarea anului de gestiune, documentele se predau de fiecare serviciu şi compartiment pentru păstrarea la arhiva generală a întreprinderii.

Potrivit art. 96 din O.G. nr. 15/1996, unităţile patrimoniale prevăzute să ţină contabilitate proprie *sunt obligate să păstreze, la sediul declarat, documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, precum şi registrele legale şi să le pună la dispoziţia organelor în drept în cadrul exercitării atribuţiilor acestora.*

5.2. Înregistrările în contabilitate. Ciclul operaţiilor contabile

Întreprinderile trebuie să ţină contabilitatea la zi, înregistrând documentele justificative la termenele prevăzute în indicaţiile privitoare la formele şi metodele de contabilitate. Înregistrările se fac document cu document sau pe baza unui document centralizator.

În vederea înregistrării în contabilitate a operaţiilor economice şi financiare consemnate în documentele justificative, se face **contarea** acestora, prin indicarea pe documente a simbolurilor conturilor sintetice şi analitice debitoare şi creditoare, potrivit instrucţiunilor de aplicare a planurilor de conturi elaborate de Ministerul Finanţelor.

Înregistrările în contabilitate se fac:

a) **cronologic**, prin respectarea succesiunii documentelor după date de întocmire sau de intrare a acestora în unitatea economică.

Înregistrarea cronologică, în practică, se face cu ajutorul documentului de contabilitate denumit **registrul-jurnal**;

b) **sistematic**, în conturi sintetice şi analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în parte.

Înregistrarea sistematică a operaţiunilor pe conturi distincte se face cu ajutorul registrului **Cartea mare**.

Înregistrările în contabilitate se pot face manual sau cu ajutorul mijloacelor thenice (maşini de contabilitate, maşini cu cartele perforate, maşini electronice de calcul).

Înregistrările în contabilitate se fac prin **articole contabile simple** (un singur cont debitor şi un singur cont creditor) sau compuse (un cont debitor şi mai multe conturi creditoare sau invers).

Înregistrările cronologice şi sistematice se fac pe formulare (fişe, situaţii, tabulograme sau jurnale) în conformitate cu forma de înregistrare contabilă adoptată.

Corectarea erorilor de înregistrare în contabilitate se realizează astfel:

a) în cazul erorilor descoperite în text, corectarea se face prin tăierea cu o linie (cu cerneală) a textului greşit şi înscrierea, deasupra textului greşit, a textului acesteia;

b) în cazul erorilor privind contarea operaţiilor respective se foloseşte **formula contabilă de stornare** (despre care s-a vorbit în capitolul anterior).

Folosind cele explicate şi la temele anterioare, îndeosebi la cele despre bilanţ şi cont, vom presupune mai multe operaţiuni economico-financiare care au avut loc într-o perioadă dată, pentru a ilustra modul de înregistrare a acestora în contabilitate.

1-2. Se constituie capitalul social al firmei X, prin contribuţia asociaţilor în următoarele componente:

– mijloace fixe	10.000.000 lei
– disponibil la bancă, în lei	4.000.000 lei
– disponibil în casă	1.000.000 lei

Capitalul subscris până la 10.01.2003 a fost depus integral, la 30.01.2003.

3. La data de 5 februarie se acordă un avans spre decontare, unui salariat al întreprinderii, în valoare de 25.000.000 lei, pentru contractarea şi recepţionarea de materii prime şi obiecte de inventar, conform ordinului de deplasare nr. 1.

4. La întoarcerea din delegaţie, salariatul întreprinderii prezintă decontul care are următoarele componente:

a) documente pentru cheltuielile de deplasare (cazare, diurnă, bilete de avion etc.) în valoare de 20.000.000 lei;

b) suma de 5.000.000 lei reprezentând avans necheltuit se depune la casieria întreprinderii, conform chitanţei nr. 1 din 15 februarie 2003.

5. Se recepţionează materiile prime şi obiectele de inventar de la firma Y, în valoare de 1.000.000.000 lei – materii prime şi 100.000.000 lei – obiecte de inventar, conform facturii nr. 150 din 15 februarie. Recepţionarea s-a realizat la data de 20 februarie.

6. La data de 25 februarie se achită valoarea facturii către furnizorul Y, prin contul de disponibil la bancă, în valoare de 1.100.000.000 lei.

A. **Înregistrarea cronologică în registrul-jurnal** (în mii lei):

Nr. crt.	Data	Formule contabile (conturi şi simboluri)	Sume totale	
			D	C
1.	10.01.'03	456 Decontări cu asociaţii privind capitalul = 101/1011 Capital social	15.000.000	15.000.000
2.	30.01.'03	% = 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul		15.000.000
		212 Mijloace fixe	10.000.000	
		– 5121 Cont la bancă în lei	4.000.000	
		– 5311 Casa în lei	1.000.000	
		– Concomitent se înregistrează trecerea capitalului subscris nevărsat la capitalul vărsat		
		1011 Capital subscris nevărsat = 1012 Capital subscris vărsat	15.000.000	15.000.000
3.	5.02.'03	4282 Alte creanţe în legătură cu personalul = 5311 Casa în lei	25.000	25.000
4.	15.02.'03	% = 4282 Alte creanţe		25.000
		– 625 Cheltuieli cu deplasările	20.000	
		– 5311 Casa în lei	5.000	
5.	20.02.'03	% = 401 Furnizori		1.100.000
		301 Materii prime	1.000.000	
		303 Materiale de natura obiectelor de inventar	100.000	
6.	25.02.'03	401 Furnizori = 5121 Cont crt. la bancă în lei	1.100.000	1.100.000
TOTAL			47.250.000	47.250.000

B. În cazul **înregistrării sistematice** se deschid conturi pentru fiecare element patrimonial*:

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul			101 Capital social	
D	C		D	C
15.000.000 (1)	15.000.000 (2)			15.000.000 (1)

* În paranteză sunt redate numerele înregistrărilor cronologice din care provin sumele înscrise în conturi.

212			1011	
D	Mijloace fixe	C	D	Capital social subscris nevărsat	C
10.000.000 (2)			15.000.000 (2)	15.000.000 (1)
5121			1012	
D	Cont curent la bancă	C	D	Capital social subscris vărsat	C
4.000.000				15.000.000 (2)
5311				
D	Casa în lei	C		
1.000.000 (2)	25.000 (3)			
5.000 (4)				
4282				
D	Alte creanțe în legătură cu personalul	C		
25.000 (3)	25.000			
625				
D	Cheltuieli cu deplasări	C		
20.000 (4)				
301			401	
D	Materii prime	C	D	Furnizori	C
1.000.000 (5)			1.100.000 (6)	1.100.000 (5)
303				
D	Obiecte de inventar	C		
100.000 (5)				

Aşa cum s-a arătat la secțiunea despre bilanțul contabil, cu acest procedeu (şi document) al contabilității se constituie baza de pornire şi punctul final al **ciclului contabil**, înțeles ca *ansamblu al lucrărilor şi al operațiunilor prin care se realizează consemnarea, înregistrarea şi generalizarea informațiilor contabile.*

1. În toate cazurile *ciclul contabil începe cu deschiderea conturilor,* operațiune prin care se preiau ca solduri inițiale existențele de activ şi de pasiv, şi anume:

– la începutul anului de gestiune soldurile se preiau din bilanțul anului expirat;

– în cursul anului, se preiau din balanța de verificare sau direct din registrele deschise pentru fiecare cont.

La începutul anului financiar, această operațiune se poate realiza şi prin formule contabile care utilizează contul de ordine şi de evidență „Bilanț de deschidere", după cum urmează:

1) % = *Bilanț de deschidere*
conturile de activ

2) *Bilanț de deschidere* = % *conturile de pasiv*

2. Operațiunile economice sunt consemnate, pe măsura producerii, în documentele justificative.

3. Operațiunile justificative sunt preluate şi înregistrate – prin formula contabilă – în conturi.

4. Pe baza datelor oglindite în conturi – în alternanță cu evaluarea și calculația, uneori și cu inventarierea (de ex. la producția neterminată) – se determină costurile de producție, veniturile și rezultatele financiare.

5. Periodic se verifică exactitatea, precum și realitatea datelor:

– balanța de verificare;

– inventarierea.

6. Sintetizarea datelor prin întocmirea *bilanțului contabil*.

Pentru aceasta se stabilesc *soldurile finale* (la sfârșitul perioadei de gestiune) – prin balanța de verificare – și se calculează indicatorii economico-financiari care sunt înscriși într-o anexă la bilanț.

Toate aceste etape, prin care se formează ciclul contabil de consemnare și prelucrare a datelor, se sprijină și se realizează pe baza *metodei contabilității și a registrelor corespunzătoare*.

5.3. Registrele contabile

Registrele contabile reprezintă, alături de bilanț și contul de profit și pierdere, principalele documente pe care le produce contabilitatea.

5.3.1. Conținutul, clasificarea și structura registrelor

Registrele contabile sunt documente specifice cu ajutorul cărora se realizează înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi și furnizarea pe această bază de informații privind situația și mișcarea patrimoniului.

Teoria și practica au generat o diversitate de forme ale conținutului registrelor. În raport cu forma de prezentare, registrele contabile se diferențiază în **registre legate** (sub formă de caiet), **registre sub formă de fișe** (foi volante) și **registre sub formă de situații** (o variantă a fișelor).

Registrele contabile pot fi clasificate pe baza mai multor criterii:

Din punct de vedere al modului de înregistrare a operațiilor economice în sistemul de conturi, distingem:

I. registre pentru evidența *cronologică*;

II. registre pentru evidența *sistematică*;

III. registre pentru realizarea *combinată* a celor două forme de evidență;

IV. registre pentru inventarierea patrimoniului.

I. Registrul pentru evidența cronologică poartă, de regulă, denumirea de **jurnal** și este utilizat pentru înregistrarea operațiilor, în ordinea efectuării lor, care se stabileşte pe baza datelor înscrise pe documentele justificative. În practică, în acest scop se utilizează și documentele denumite „nota de contabilitate", „nota de jurnal" și „jurnal de înregistrare".

Funcția principală a registrelor pentru înregistrarea cronologică se concretizează îndeosebi în *cunoașterea rulajului (mișcării) valoric al operațiilor pe o anumită perioadă*.

În forma sa clasică, jurnalul a avut un caracter unic, fiind un registru în care erau consemnate toate operațiile economico-financiare care au avut loc într-o perioadă de

timp. *Ulterior, simultan* cu jurnalul unic, denumit *jurnal general*, au fost introduse *jurnalele multiple*, diferenţiate pe genuri de operaţii (aprovizionare, vânzări, jurnal de casă, operaţii diverse etc.); ele mai sunt denumite jurnale auxiliare sau analitice.

Modelul registrului-jurnal este redat în cele ce urmează (valorile sunt în mii lei).

Data înregistrării	Jurnalul operaţiilor contabile pe luna …							
	Nr. crt. de înreg.	Documentul			Explicaţia	Simbolul contului		Suma
		Denumirea	Nr.	Data		D	C	
15.I	1	Proces-verbal	25	13.I	Intrare prin investiţii	212	101	1.000.000

II. Registrele pentru evidenţa sistematică sunt destinate grupării operaţiilor economico-financiare, înregistrate deja în jurnal, în funcţie de *natura* lor, *pe elemente de patrimoniu sau procese economice*. De exemplu, după ce s-a înregistrat recepţionarea unei comenzi de materiale de la furnizor prin formula

Materiale = Furnizori,

operaţiunea respectivă va fi înregistrată prin grupare la conturile Materiale, respectiv Furnizori, într-un registru distinct în care *sunt deschise partide pentru fiecare cont*. În cadrul fiecărei grupări, de fapt al fiecărui cont, operaţiunile sunt înregistrate în ordinea succesiunii lor în timp.

Registrul clasic pentru înregistrările sistematice se numeşte **Cartea mare**, dar el poate îmbrăca forme diferite (valorile sunt date în mii lei):

a) **Fişe de cont fără dezvoltarea pe conturi corespondente** a rulajului debitor şi creditor.

Fişa de cont pentru operaţii diverse				Simbol cont			Pag. 1
Cont Mijloace fixe				212			
Data 2003	Document		Explicaţii	Simbol cont corespondent	Suma		D/C	Sold
	Felul	Nr.			D	C		
4.01.'03	Bilanţ		Sold iniţial				D	50.000
10.01.'03	Proces-verbal	10	Intrări	456	300.000		D	800.000

În cazul în care fişa de cont se utilizează pentru evidenţa materialelor, produselor şi mărfurilor, ea are coloane şi pentru cantitatea intrată, cantitatea ieşită, stoc la zi.

b) **Forma de fişă sintetică-şah (sau matriceală) pe conturi corespondente**, care dă posibilitatea relevării legăturilor care se stabilesc între conturile în care se fac înregistrările.

Fişa sintetică şah			Simbol			Debit	Pag. 1
Cont Mijloace fixe			212				
Nr. din jurnalul de înreg.	Data operaţiunilor	Suma	Conturi corespondente				
			456				
1	10.I	300.000	300.000				

c) Dacă documentele justificative se înscriu în ordine cronologică, fişa sintetică şah poate avea *forma unui jurnal*, care este destinat numai pentru creditul conturilor.

Ca urmare, la sfârşitul fiecărei luni, pe baza centralizării şi grupării datelor din jurnal, se completează Cartea mare, pentru rulaje şi soldul conturilor sintetice la nivelul unui an de gestiune.

III. Registrele pentru evidenţa combinată

La firmele mici, care nu utilizează multe conturi, sunt folosite registre comune în care acestea sunt înregistrate atât în ordine cronologică, cât şi sistematică – jurnal – Cartea mare.

Modelul este următorul:

Jurnal		Cartea mare			
Nr. rând	Articolul contabil	Mijloace		Capital etc.	
		D	C	D	C
1	1.01.'03 Solduri iniţiale	50.000			50.000
2	212 = 101	35.000			35.000

IV. Între registrele de contabilitate se numără şi **inventarul** (**registrul-inventar**). El este format din două părţi:

– listele de inventariere, în care sunt înscrise bunurile inventariate (denumirile, cantităţile etc.);

– recapitulaţia elementelor inventariate, în care se trec rezultatele inventarierii, preluate şi grupate pe structurile patrimoniale de activ şi de pasiv (datorii).

Documentele contabile includ de asemenea şi **balanţa de verificare** (**balanţa conturilor**, analizată în capitolul 4).

5.3.2. Registrele de contabilitate prevăzute de Legea nr. 82

Pentru România, legea contabilităţii republicată (art. 20) prevede că principalele registre care se folosesc în contabilitate sunt: **registrul-jurnal** (cod 14-1-1), **Cartea mare** (cod 14-1-3) şi **registrul inventar** (cod 14-1-2). Asociaţiile familiale şi persoanele fizice autorizate să desfăşoare activităţi independente înregistrează operaţiunile patrimoniale cu ajutorul **registrului de încasări şi plăţi** (cod 14-1-1/a).

Registrul-jurnal se întocmeşte, ca şi Cartea mare, de către regiile autonome, societăţile comerciale, instituţiile publice, unităţile cooperatiste, asociaţiile şi celelalte persoane juridice, într-un singur exemplar. El serveşte: 1) ca document obligatoriu de înregistrare cronologică a mişcării patrimoniului unităţii şi 2) ca mijloc de probă în litigii.

Registrul-jurnal se întocmeşte zilnic sau lunar, după caz, şi poate fi reprezentat sub forma unui **registru general** şi sub forma unor registre-jurnal **auxiliare**.

Operaţiile economice patrimoniale sunt înregistrate în registrul-jurnal prin respectarea succesiunii documentelor justificative după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate. Operaţiile de aceeaşi natură privind acelaşi loc de activitate pot fi recapitulate într-un document centralizator, care stă la baza înregistrării în registrul-jurnal.

Înregistrarea operaţiunilor patrimoniale în registrul-jurnal cuprinde date cu privire la felul, numărul şi data documentului justificativ, sumele parţiale şi totale, explicaţiile şi conturile debitoare şi creditoare corespunzătoare operaţiunilor efectuate.

Forma actuală a acestui registru se prezintă în felul următor:

(unitatea)

Registru-jurnal

Nr. pagină

Nr. crt.	Data înreg.	Documentul (felul, nr., data)	Explicaţii	Simbol conturi		Sume	
				Debit	Credit	Debit	Credit
1	2	3	4	5	6	7	8
			Report				
.....							
			De reportat				

În forma prezentată mai sus, registrul-jurnal are un caracter *unic* pentru toţi agenţii economici, consemnând toate operaţiunile economice dintr-o perioadă determinată. Dacă volumul operaţiunilor este mare, se utilizează două feluri de registre-jurnal: auxiliare (analitice) şi generale. Un exemplu:

Jurnalul vânzărilor

Iulie 2003

Data	Contul debitor	Număr factură	Număr de înregistrare	Valoarea facturată	Valoarea decontată	Diferenţă
1	2	3	4	5	6	7

Principalele registre-jurnal auxiliare care pot fi utilizate sunt cele privind **aprovizionarea, vânzările, trezoreria, operaţiile diverse**, în funcţie de necesităţile unităţii patrimoniale.

Periodic, de regulă *lunar*, totalurile jurnalelor auxiliare se centralizează în registrul jurnal general.

Înregistrările în contabilitate se pot face şi pe bază de **note de contabilitate**, în cazul operaţiunilor pentru care nu se întocmesc documente justificative, ca de exemplu stornările, repartizarea profitului realizat ş.a.

Registrul-jurnal de încasări şi plăţi serveşte ca: 1) document de înregistrare operativă a încasărilor şi plăţilor, pe baza actelor justificative şi 2) ca bază de stabilire a situaţiei financiare a agentului economic respectiv; 3) mijloc de probă în litigii.

El se întocmeşte într-un singur exemplar, de către agenţii economici, persoane fizice (meseriaşi etc.) şi asociaţiile familiale. Înregistrările se efectuează zilnic, pe baza actelor justificative, distinct, pe fiecare operaţie în parte.

Forma de prezentare a registrului este următoarea:

Registrul-jurnal de încasări şi plăţi

Nr. crt.	Data	Documentul (felul, nr.)	Felul operaţiei (explicaţii)	Încasări		Plăţi	
			Report	numerar	bancă	numerar	bancă
.....							
			De reportat				

În registrul de încasări şi plăţi se înregistrează nu numai operaţiunile în numerar, ci şi cele făcute prin contul de decontare de la bancă. În acest fel, la încasări se trec încasările de orice fel, de vânzări, împrumuturi, credite, dobânzi încasate, creanţe încasate etc., iar la plăţi se înregistrează sumele plătite pentru mărfuri cumpărate, impozite, taxe, asigurări sociale etc.

Registrul „Cartea mare” este un document obligatoriu în care se înscriu lunar, direct sau prin regrupare, pe conturi corespunzătoare, înregistrările efectuate în jurnal, stabilindu-se situaţia fiecărui cont, respectiv *soldul iniţial, rulajele debitoare, rulajele creditoare şi soldurile finale.*

În forma sa generală, acest registru îndeplineşte următoarele funcţii:

– stabilirea rulajelor lunare şi a soldurilor pe conturi sintetice, la unităţile care aplică forma de înregistrare „pe jurnale”;

– verificarea înregistrărilor contabile efectuate;

– elaborarea balanţei de verificare;

– furnizarea de date pentru efectuarea analizei activităţii economice şi financiare a unităţii.

Cartea mare se întocmeşte *la sfârşitul lunii*, astfel:

– rulajul creditor se reportează din jurnalul contului respectiv, într-o singură sumă, fără desfăşurarea pe conturi corespondente;

– sumele cu care a fost debitat contul respectiv în diverse jurnale se reportează din acele jurnale, obţinându-se defalcarea rulajului pe conturi corespunzătoare;

– soldul debitor sau creditor al fiecărui cont se stabileşte în funcţie de rulajele debitoare ale contului respectiv, ţinându-se seama de soldul de la începutul anului (care se înscrie pe rândul destinat în acest scop).

Registrul Cartea mare nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.

Cartea mare-şah se întocmeşte la unităţile care utilizează forma de înregistrare contabilă denumită „maestru şah”, îndeplinind următoarele funcţii:

– ţinerea contabilităţii sintetice a operaţiilor economice şi financiare la unităţile care utilizează forma „maestru şah”;

– serveşte la întocmirea balanţei de verificare a conturilor sintetice.

(unitatea)

Cartea Mare

Contul……								
Lunile	Conturi corespondente creditoare…				Total rulaj	Total rulaj	Sold	
	Cont…	Cont…	Cont…	Cont…	D	C	D	C
	Jurnal…	Jurnal…	Jurnal…	Jurnal…	la 1 ian. 20..			
Ianuarie								
Februarie								
Martie								
Total tr. I								
Aprilie								
Mai								
Iunie								
Total tr. I+II								
Iulie								
August								
Septembrie								
Total tr. I+II+III								
Octombrie								
Noiembrie								
Decembrie								
Total general I+II+III+IV								
Întocmit…					Verificat…			

Acest registru se întocmeşte, de asemenea, într-un singur exemplar, *lunar*, separat pentru debitul şi separat pentru creditul fiecărui cont sintetic, deschizându-se după necesităţi, pe măsura înregistrării operaţiilor. El se completează pe baza documentelor justificative, documentelor cumulative centralizatoare şi a notelor de contabilitate şi se prezintă ca în modelul de mai jos.

La începutul anului, la deschiderea fişelor, pe primul rând al coloanei „Suma" se înregistrează soldul iniţial, pe baza conturilor sintetice încheiate la finele anului precedent. Soldul înscris în fişă se barează şi apoi se efectuează înregistrarea operaţiilor lunii ianuarie.

CARTEA MARE ŞAH						
Denumirea contului ……			Simbol cont		Debit/Credit	Pag.
Nr. din jurnalul de înreg.	Data operaţiunii	Suma	Conturi corespondente			

La sfârşitul lunii se adiţionează pe verticală sumele pe conturi corespondente şi se barează. *Totalul sumelor din coloane, „Conturi corespondente" adunate pe orizontală trebuie* să fie egal cu totalul sumelor din coloana „Suma" adunat pe verticală.

Fişa sintetică-şah poate fi folosită pentru o perioadă mai mare (trimestru, semestru, an), dacă numărul operaţiilor economico-financiare nu este prea mare. În acest caz, este necesar să se stabilească totalul sumelor separat pentru fiecare lună în parte.

Acest procedeu de utilizare a fişei sintetice-şah se aplică în cazul folosirii balanţei de verificare cu opt coloane, care serveşte şi la stabilirea rulajelor cumulate de la începutul anului (inclusiv soldurile iniţiale).

5.4. Regimul juridic al registrelor şi altor documente de contabilitate în România

În baza Legii contabilităţi nr. 82/1991 republicată, registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanţă cu destinaţia lor şi se prezintă în mod ordonat şi completat, astfel încât să permită, în orice moment, identificarea şi controlul operaţiunilor patrimoniale efectuate.

Persoanele fizice şi juridice care utilizează sisteme automate de prelucrare a datelor au obligaţia să asigure respectarea normelor contabile, stocarea, păstrarea sub forma suporţilor tehnici şi controlul datelor înregistrate în contabilitate. Unităţile de informatică poartă răspunderea prelucrării cu exactitate a informaţiilor din documente, iar beneficiarii răspund pentru exactitatea şi realitatea datelor pe care le transmit pentru prelucrare.

Registrele de contabilitate, precum şi documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate se păstrează în arhiva întreprinderilor şi firmelor *timp de zece ani*, cu începere de la data încheierii exerciţiului în cursul căruia au fost întocmite: *situaţiile financiare anuale şi statele de salarii se păstrează 50 de ani.*

Registrele de contabilitate, precum şi documentele justificative se păstrează în arhivă, de regulă în forma lor originală, grupate în funcţie de *natura operaţiilor şi în ordine cronologică*, în cadrul exerciţiului financiar la care se referă.

Registrul-jurnal şi registrul-inventar au regim de înregistrare la organele fiscale teritoriale înainte de a fi utilizate. Ele se numerotează, se şnuruiesc şi se parafează înainte de depunerea la organele fiscale şi, conduse (ţinute) corect, *ele pot fi admise ca probă în litigiile unităţilor patrimoniale, în caz de faliment, precum şi în orice alte situaţii.*

Neţinerea corectă şi sistematică a registrelor contabile nu numai că lipseşte unităţile economice de un mijloc important de probă în relaţiile cu organele fiscale, dar şi dă acestora din urmă dreptul de a determina obligaţiile faţă de bugetul statului, fără a ţine seama de datele din contabilitate.

O parte din documentele contabile intră în *categoria celor cu regim special*, care se întocmesc şi se utilizează potrivit unor dispoziţii legale cu precizări exprese privind conţinutul şi mai ales modul de tipărire, circulaţie şi păstrare. În afară de registrele contabile intră în această categorie documentele utilizate pentru operaţiuni economico-financiare care afectează patrimoniul unităţilor (încasări şi plăţi, primire-eliberare de valori) sau care au caracter fiscal.

În baza Legii nr. 82, unităţile prevăzute la art. 1 cu obligaţia organizării contabilităţii proprii sunt datoare să păstreze, la sediul declarat, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, precum şi registrele contabile legale şi să le pună la dispoziţia organelor în drept în cadrul exercitării atribuţiilor legale.

În baza Ordonanţei Guvernului nr. 15/1996, în vederea întăririi disciplinei financiare cu privire la evidenţa şi utilizarea documentelor financiare şi contabile cu caracter fiscal, *care stau la baza determinării veniturilor unităţilor patrimoniale,* se instituie **regimul unitar de numerotare, evidenţă şi gestionare** a acestora cu ajutorul documentului intitulat „**Fişa de magazie a formularelor cu regim special**" – cod 14-3-8b (vezi modelul din Anexa nr. 2).

Sunt considerate documente financiare şi contabile cu caracter fiscal:

– factură fiscală;

– chitanţa fiscală;

– avizul de însoţire a mărfii;

– nota de plată şi alte documente de această natură;

– nota de recepţie şi de constatare de diferenţe;

– alte documente care stau la baza stabilirii volumului de activitate în funcţie de specificul fiecărei unităţi patrimoniale.

În general, toate formularele cu regim special, înainte de a fi date în folosinţă, sunt înseriate şi numerotate, iar eliberarea lor din magazie se face pe baza bonului de consum.

De asemenea, persoanele juridice si fizice obligate să organizeze contabilitate proprie *vor utiliza pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare numai formulare tipizate cu regim special, comune pe economie*, iar din octombrie 2003, potrivit Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 989/2002, se utilizează numai formularele tipizate cu regim special executate *pe hârtie autocopiativă cu elemente de securitate*, de către Compania Naţională „Imprimeria Naţională".

Răspunderea pentru organizarea evidenţei formularelor fiscale o poartă administratorii unităţilor patrimoniale, ordonatorii de credite sau alte persoane care au obligaţia gestionării patrimoniului.

Formularele fiscale numerotate pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României după sesizarea organelor în drept.

În caz de încetare a activităţii unei unităţi patrimoniale, bilanţul contabil, precum şi registrele şi celelalte documente contabile se predau la arhivele statului, în conformitate cu prevederile Legii fondului arhivistic naţional al României, dacă legea nu dispune altfel.

Potrivit art. 36 din Legea contabilităţii, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, trebuie luate măsuri *de reconstituire* a acestora în termen de maximum 30 de zile de la constatare, cu respectarea normelor stabilite în acest scop. Astfel, pentru reconstituirea actelor, documentelor şi evidenţelor se întocmeşte pentru fiecare caz un dosar de reconstituire care trebuie să conţină:

– **sesizarea scrisă**, în termen de 24 de ore de la constatare, a persoanei care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea; ea se adresează conducătorului sau administratorului unităţii, ordonatorului de credite sau persoanei care gestionează patrimoniul; dacă pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor reprezintă infracţiune se aduce imediat şi la cunoştinţa organelor de urmărire penală;

– **procesul-verbal de constatare a pierderii**, sustragerii sau distrugerii, întocmit de conducătorul unităţii în termen de trei zile de la primirea sesizării, în care se menţionează datele de identificare a documentului dispărut, numele şi prenumele salariatului însărcinat cu păstrarea documentului respectiv, data şi împrejurările în care s-a constatat lipsa;

– **declaraţia scrisă a salariatului responsabil** cu privire la împrejurările în care a dispărut documentul sau evidenţa respectivă;

– **dovada sesizării organelor de urmărire penală** sau dovada sancţionării disciplinare a salariatului vinovat, după caz.

Nu se pot reconstitui documente de cheltuieli neeconomice (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, distruse, sustrase înainte de a fi înregistrate.

Documentele reconstituite vor purta obligatoriu şi vizibil menţiunea „*Reconstituit*", cu indicarea numărului şi datei dispariţiei pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Pentru pagubele pricinuite prin dispariţia, sustragerea sau distrugerea documentelor contabile, inclusiv pentru cheltuielile ocazionate de reconstituirea acestora, se stabilesc răspunderi materiale.

Dacă ulterior originalele pierdute sau sustrase sunt găsite, se procedează la anularea celor reconstituite pe baza unui proces verbal.

În finalul acestui capitol se prezintă „**Nomenclatorul documentelor comune tipizate**" folosite în România, care cuprinde atât denumirea registrelor şi documentelor justificative, cât şi codurile şi funcţiile corespunzătoare.

5.5. Formele de contabilitate

Îmbinarea şi executarea etapelor pe care le implică ciclul contabil de obţinere şi prelucrare a informaţiilor contabile se realizează prin intermediul formei de contabilitate.

Forma de contabilitate reprezintă modalitatea prin care se dă expresie organizatorică şi metodologică ciclului contabil de înregistrare şi prelucrare a datelor în vederea obţinerii informaţiilor necesare cu privire la existenţa şi mişcarea bunurilor economice autonomizate patrimonial.

Din punct de vedere metodologic, ciclul contabil sau modul de înregistrare se întemeiază pe metoda contabilităţii şi constituie conţinutul formei de contabilitate; aceasta din urmă se prezintă ca o modalitate de rezolvare organizatorică a procedeelor de lucru ale metodei, în care capătă expresie documentaţia, evaluarea, calculaţia, contul, balanţa de verificare şi bilanţul.

Ca urmare, documentele şi formularele de evidenţă reprezintă mijloacele de lucru ale formei de contabilitate. În această accepţie, *forma de contabilitate mai poate fi definită şi ca un sistem de registre, formulare şi documente contabile corelate între ele, care sunt folosite pentru înregistrarea şi prelucrarea, după anumite reguli, a datelor privind starea şi mişcarea patrimoniului pe tot parcursul exerciţiului financiar.*

Se cunosc mai multe forme de contabilitate: forma clasică (denumită şi forma italiană sau Cartea mare); forma jurnal - Cartea mare; forma pe jurnale; forma maestru şah; forma de contabilitate informatică ş.a.

Pentru țara noastră, normele de aplicare a prevederilor Legii contabilității elaborate de Ministerul Finanțelor prevăd că, pentru înregistrarea operațiunilor patrimoniale în contabilitate, unitățile economice care conduc contabilitatea în partidă dublă *pot folosi forma de înregistrare „pe jurnale", forma „maestru şah" şi forma combinată „maestru şah cu jurnale"*.

În cadrul formei de înregistrare în contabilitate „pe jurnale", principalele formulare utilizate sunt:

– Registrul-jurnal (cod 14-1-1);
– Jurnale auxiliare (cod 14-1-2);
– Cartea mare (cod 14-1-3);
– Balanța de verificare (cod 14-6-30).

Registrul-jurnal se foloseşte pentru înregistrarea cronologică a tuturor operațiilor economice şi financiare consemnate în documente justificative. Pentru înregistrările care nu au la bază asemenea documente se întocmesc note de contabilitate. Acestea se întocmesc pe bază de note justificative sau note de calcul şi se înregistrează în mod cronologic în registrul-jurnal.

Pe măsura înregistrării în Jurnal, pe documentele justificative şi notele de contabilitate se înscrie numărul de ordine corespunzător datelor la care au fost înregistrate.

Agenții economici cu un volum redus de operații economico-financiare pot utiliza (conduce) numai registrul-jurnal. Cei care au un număr mare de operații şi folosesc un mare număr de documente justificative vor folosi, pe lângă registrul-jurnal, jurnalele auxiliare, pe feluri de operații:

– Jurnal-situație privind operațiile contabile;
– Jurnal-situație privind operațiile de casă şi bancă;
– Jurnal privind deconturile cu furnizorii;
– Situația încasării-achitării facturilor;
– Jurnal privind consumurile şi alte ieşiri la stocuri;
– Situația privind mişcarea stocurilor;
– Jurnal privind salariile şi contribuția la asigurările sociale;
– Jurnal privind vânzarea produselor şi alte ieşiri;
– Jurnal privind operații diverse ş.a.

Alegerea jurnalelor auxiliare aparține întreprinderilor în funcție de condiții.

Lunar, în fiecare jurnal auxiliar se stabilesc totalurile sumelor debitoare sau creditoare înregistrate în cursul lunii, totalurile respective fiind trecute în registrul-jurnal, precum şi în Cartea mare.

În cadrul formei de înregistrare „maestru şah", documentele principale care se utilizează sunt:

– Registrul-jurnal;
– Registrul-inventar;
– Cartea mare-şah (cod 14-1-3/a);
– Balanța de verificare.

Lunar, în registrul-jurnal, totalul sumelor debitoare şi creditoare trebuie să corespundă cu rulajele curente debitoare şi creditoare din balanța de verificare a conturilor sintetice, întocmită pentru luna respectivă.

Înregistrările în Cartea mare (şah) se fac pe baza documentelor justificative, documentelor cumulative şi a notelor de contabilitate, cronologic, zilnic sau ori de câte ori

este nevoie. Înregistrarea în acest document, deschis pentru fiecare cont sintetic, este precedată de înregistrarea în registrul-jurnal.

În cazul formei de înregistrare combinată „maestru şah cu jurnale", pe lângă formularele menționate la forma de înregistrare „maestru şah", se utilizează şi unele jurnale auxiliare specifice formei de înregistrare „pe jurnale", între care:

a) Jurnal privind operațiile de casă şi bancă pentru creditul conturilor şi situația privind operațiile de casă şi Bancă de pe verso-ul jurnalului pentru debitul conturilor respective, care, de obicei, se completează în cursul lunii pentru fiecare cont în parte, înregistrările zilnice fiind făcute pe baza registrului de casă sau a extrasului de cont al băncii, la care sunt anexate documentele justificative. La sfârşitul lunii, rulajul creditor (din jurnal), respectiv rulajul debitor (din situație) se înscriu în registrul-jurnal, numerotându-se distinct atât jurnalul, cât şi situația.

În fişele deschise distinct în Cartea mare (şah) pentru fiecare cont sintetic, totalurile lunare stabilite în jurnal şi în situație se înscriu atât în coloana destinată rulajului debitor sau creditor, cât şi în coloanele conturilor corespondente;

b) Jurnalul privind decontările cu furnizorii, care se utilizează pentru înregistrarea în cursul lunii a operațiilor respective;

c) Situație privind mişcarea materialelor.

La instituțiile publice şi organizațiile obşteşti se poate folosi forma de înregistrare *„maestru şah simplificat"*, în care contabilitatea sintetică se ține pe fişe de cont pentru operații diverse (cod 14-2-22 şi 14-6-22/a), deschise pentru fiecare cont sintetic în Cartea mare (şah), iar contabilitatea analitică se ține pe fişele menționate la forma de înregistrare „maestru şah".

Evidența analitică a creditelor bugetare, plăților de casă si a cheltuielilor efective se ține cu ajutorul Fişei pentru operații bugetare (cod 14-6-23).

Normele metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune conțin un paragraf special consacrat sistemului de prelucrare automată a datelor şi intitulat „Criterii minimale privind programele informatice utilizate în domeniul financiar-contabil".

5.6. Obligaţiile agenţilor economici

În economiile contemporane problemele organizării şi conducerii contabilității formează, aşa cum s-a subliniat şi în capitolele anterioare, obiectul unor preocupări profesional-ştiințifice, dar şi al unor reglementări juridice şi administrative importante şi cuprinzătoare, care privesc atât contabilitatea, cât şi contabilii şi agenții economici.

Relevând această caracteristică a dreptului contabil, reputați specialişti subliniază că aşa cum dreptul comercial este, deopotrivă, dreptul comercianților şi al comerțului, dreptul contabil poate fi considerat ca un drept cu față dublă: dreptul contabililor şi dreptul conturilor.

„Sub acest ultim aspect regulile legale sau profesionale guvernează un triplu domeniu: *obligația* de stabilire/întocmire a documentelor contabile, *modul de întocmire*

a acestor documente, *regimul* informației contabile, finalitatea însăşi a acestor documente şi a principiilor care le impun"[2].

5.6.1. Reglementări juridice actuale în România

Baza reglementărilor referitoare la organizarea şi ținerea contabilității o reprezintă prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, modificată, completată şi republicată în 2002. Articolul 1 prevede că societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste şi celelalte persoane juridice cu scop lucrativ *au obligația să organizeze şi să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi şi contabilitatea de gestiune, adaptată la specificul activității.*

Aceste prevederi se aplică şi instituțiilor publice, asociațiilor şi celorlalte persoane juridice cu şi fără scop lucrativ, precum şi persoanelor fizice autorizate să desfăşoare activități independente.

Persoanele prevăzute în art. 1 au obligația să conducă contabilitatea *în partidă dublă* şi să întocmească situații financiare anuale. Categoriile de persoane fizice şi juridice care pot ține contabilitatea în partidă simplă, precum şi sistemul de raportare al acestora se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Potrivit Normelor metodologice de întocmire şi utilizare a formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă, aprobate prin Ordinul M.F. nr. 425/1998, pot ține contabilitatea în partidă simplă: consiliile locale comunale, unitățile de cult, asociațiile de proprietari, asociațiile familiale şi persoanele fizice autorizate să desfăşoare activități independente.

Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice şi fizice, *trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistemică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea* informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât şi în relațiile cu investitorii prezenți şi potențiali, creditorii financiari şi comerciali, clienții, instituțiile publice şi alți utilizatori.

Contabilitatea se ține în limba română şi moneda națională. Operațiunile efectuate în valută vor fi reflectate/înregistrate în contabilitate *atât în moneda națională, cât şi în valută,* potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.

Legea contabilității prevede că pentru necesitățile proprii de informare, agenții economici obligați să conducă contabilitatea, cu excepția instituțiilor publice, pot opta pentru întocmirea situațiilor financiare şi într-o monedă stabilă (Euro, USD etc.).

Prevederile Legii contabilității se aplică şi subunităților fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, ce aparțin unităților obligate a ține contabilitate proprie (art. 1) cu sediul sau domiciliul în România, cât şi subunităților cu sediul în România, ce aparțin unor persoane juridice sau fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate.

Pentru organizarea şi conducerea contabilității, Ministerul Finanțelor Publice elaborează şi emite norme şi reglementări în domeniu, planul de conturi general, mo-

---

[2] *Comptabilité et Droit comptable*, sub coordonarea prof. Alain Burlaud şi cu colaborarea lui François-Denis Poitrinal şi Eduard Salustra, Paris, 1998.

delele situaţiilor financiare, registrelor şi formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă, normele metodologice privind întocmirea şi utilizarea acestora. Pentru instituţiile de credit, unităţile de asigurare şi reasigurare, precum şi pentru cele care operează pe piaţa de capital, normele şi reglementările contabile se elaborează şi se emit de B.N.R., Comisia de supraveghere a Asigurărilor şi de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, cu avizul Ministerului Finanţelor Publice.

Elaborarea acestor reglementări se face prin consultarea organismelor profesionale de profil. În acest scop, Legea contabilităţii nr. 82/1991 republicată a prevăzut reorganizarea Colegiului Consultativ al Contabilităţii, care funcţionează pe lângă M.F.P., care trebuie să asigure cadrul organizatoric de consultare şi analiză în procesul de elaborare şi perfecţionare a normelor şi reglementărilor contabile.

5.6.2. Răspunderea pentru organizarea contabilităţii şi modalităţi de realizare a funcţiei contabile

Răspunderea pentru organizarea şi ţinerea contabilităţii *revine administratorului, ordonatorului de credit sau altei persoane care are obligaţia gestionării patrimoniului.*

În concordanţă cu normele legale actuale, regiile autonome, societăţile comerciale, instituţiile publice, unităţile cooperatiste şi celelalte persoane juridice *operează şi ţin contabilitatea de regulă în compartimente distincte*, conduse de către directorul economic, contabilul-şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcţie. Aceste persoane trebuie să posede studii economice superioare şi răspund împreună cu personalul din subordine de organizarea şi conducerea contabilităţii, în condiţiile legii.

Contabilitatea poate fi organizată şi condusă şi pe bază de contracte de prestări de servicii şi de persoane juridice autorizate sau de persoane fizice care au calitatea de expert contabil, respectiv contabil autorizat care răspund potrivit legii.

Legea contabilităţii nr. 81/1991 prevede că, pentru persoanele juridice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte şi care nu au personal calificat încadrat, sau contracte de prestări de servicii în domeniul contabilităţii încheiate cu persoane fizice sau juridice autorizate, Ministerul Finanţelor Publice stabileşte, în funcţie de evoluţia inflaţiei şi de dezvoltarea profesiei, limite valorice privind nivelul cifrei de afaceri de la care există obligaţia de a încheia contracte pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale, *numai de către persoane fizice sau juridice calificate, autorizate.*

Instituţiile publice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau care nu au personal încadrat cu contract individual de muncă, potrivit legii, pot încheia contracte de prestări de servicii, pentru conducerea contabilităţii şi întocmirea situaţiilor trimestriale şi anuale, cu societăţi comerciale de expertiză contabilă sau cu persoane fizice autorizate. Încheierea acestor contracte se face cu respectarea reglementărilor privind achiziţiile publice de bunuri şi servicii, plata serviciilor respective făcându-se din fonduri publice cu această destinaţie.

Reglementările contabile actuale prevăd că persoanele care răspund de organizarea şi conducerea contabilităţii trebuie să asigure condiţiile necesare pentru întocmirea documentelor justificative privind operaţiunile economice, conducerea corectă şi la zi a contabilităţii, organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi

de pasiv, precum şi valorificarea rezultatelor acesteia; respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare anuale, depunerea în termen a acestora la organele în drept şi publicarea lor; păstrarea documentelor justificative, a registrelor şi situaților financiare anuale, organizarea unei contabilități de gestiune adaptate la specificul persoanei juridice.

5.6.3. Contravenţii şi infracţiuni în domeniul contabilităţii

În conformitate cu Legea nr. 82/1991 republicată, *constituie contravenție* la prevederile acestei legi următoarele fapte, dacă nu sunt săvârşite în astfel de condiții încât, potrivit legii, să fie considerate infracțiuni:

1. deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar sau alte drepturi şi obligații, precum şi efectuarea de operațiuni economice, fără ca acestea să fie înregistrate în contabilitate;

2. nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice cu privire la:

a) utilizarea şi ținerea registrelor de contabilitate;

b) întocmirea şi utilizarea documentelor justificative şi contabile pentru toate operațiunile efectuate, înregistrarea în contabilitate a acestora în perioada la care se referă, păstrarea şi arhivarea acestora, precum şi reconstituirea documentelor pierdute, sustrase sau distruse;

c) inventarierea patrimoniului;

d) întocmirea şi auditarea situațiilor financiare anuale;

e) întocmirea şi depunerea raportărilor periodice stabilite de Ministerul Finanțelor;

f) depunerea declarației din care să rezulte că persoanele juridice şi fizice obligate a ține contabilitate proprie nu au desfăşurat activitate în perioada de raportare respectivă.

3. prezentarea unor bilanțuri contabile şi raportări contabile periodice care conțin date eronate sau necorelate;

Amenzile contravenționale se suportă de persoanele vinovate.

Efectuarea de înregistrări inexacte, precum şi omisiunea cu ştiință a înregistrărilor în contabilitate având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare şi elementelor patrimoniale ce se reflectă în bilanțul contabil constituie *infracțiunea de fals intelectual* şi se pedepseşte conform legii (art. 40 din Legea nr. 82/1991, coroborat cu art. 289 din Codul comercial).

Anexa nr. 1

NOMENCLATORUL PRIVIND MODELELE REGISTRELOR ŞI FORMULARELOR TIPIZATE COMUNE PE ECONOMIE, PENTRU ACTIVITATEA FINANCIARĂ ŞI CONTABILĂ

Nr. crt.	Denumirea formularului	Cod	
0	1	2	3
	I. REGISTRELE DE CONTABILITATE		
1.	Registrul-jurnal	14-1-1	
	– Registrul-jurnal de încasări şi plăţi		14-1-1/a
2.	Registrul-inventar	14-1-2	
3.	Cartea mare	14-1-3	
	– Cartea mare (şah)		14-1-3/a
	II. MIJLOACE FIXE		
4.	Registrul numerelor de inventar	14-2-1	
	– Registrul de inventar privind investiţiile, dotările şi alte utilităţi		14-2-1/a
5.	Fişa mijlocului fix	14-2-2	
6.	Bon de mişcare a mijloacelor fixe	14-2-3 a	
	– Proces-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale		14-2-3/aA
7.	Proces-verbal de recepţie	14-2-5	
	– Proces-verbal de recepţie provizorie		14-2-5/a
	– Proces-verbal de punere în funcţiune		14-2-57b
	– Proces-verbal de recepţie finală		14-2-5/c
	III. BUNURI DE NATURA STOCURILOR		
8.	Notă de recepţie şi constatare de diferenţe	14-2-1A	
	– Notă de recepţie şi constatare de diferenţe		14-3-1/aA
9.	Bon de primire în consignaţie	14-3-2	
10.	Bon de predare-transfer, restituire	14-3-3A	
11.	Bon de consum	14-3-4A	
	– Bon de consum (colectiv)		14-3-4/a
	– Fişă limită de consum		14-3-4/bA
	– Fişă limită de consum (colectivă)		14-3-4/cA
	– Lista zilnică de alimente		14-3-4/dA
12.	Dispoziţia de livrare	14-3-5A	
13.	Borderou de predare a documentelor	14-3-7	
14.	Fişa de magazie	14-3-8	
	– Fişa de magazie (cu două unităţi de măsură)		14-3-8/a
	– Fişa de magazie cu repartizarea ieşirilor		14-3-8/c
15.	Fişa de evidenţă a obiectelor de inventar în folosinţă	144-3-9	
	– Fişa de evidenţă a stocurilor şi a obiectelor de inventar pe locuri de folosinţă		14-3-9/a
16.	Registrul stocurilor	14-3-11	
	– Registrul stocurilor		14-3-11/a
17.	Lista de inventariere	14-3-12	
	– Lista de inventariere (pentru gestiuni global-valorice)		14-3-12/a
	– Lista de inventariere		14-3-12/b

0	1	2	3
	IV. MIJLOACE BĂNEŞTI ŞI DECONTĂRI		
18.	Chitanţă pentru operaţii în valută		14-4-1/a
19.	Proces-verbal de plăţi	14-4-3A	
20.	Dispoziţie de plată-încasare către casierie	14-4-4	
	– Dispoziţie de plată-încasare către casierie (colectivă)		14-4-4/a
21.	Împuternicire	14-4-5	
22.	Borderoul documentelor achitate cu cecuri de decontare	14-4-6	
23.	Registru de casă	14-4-7A	
	– Registru de casă (în valută)		14-4-7/aA
	– Registru de casă		14-4-7/bA
	– Registru de casă (în valută)		14-4-7/cA
24.	Bon de vânzare	14-4-12	
25.	Borderou de achiziţie	14-4-13	
	– Borderou de achiziţie (alimentaţie publică)		14-4-13/a
	– Borderou de achiziţie (de la producători individuali)		14-4-13/b
26.	Decont pentru operaţii în participaţie	14-4-14	
	V. SALARII ŞI ALTE DREPTURI DE PERSONAL		
27.	Stat de salarii	14-5-1	
	– Stat de salarii		14-5-1/a
	– Stat de salarii (fără elementele componente ale salariului total)		14-5-1/b
	– Stat de salarii (fără elementele componente ale salariului total)		14-5-1/c
	– Lista de avans chenzinal		14-5-1/d
	– Lista de avans chenzinal		14-5-1/e
	– Lista de indemnizaţii pentru concediul de odihnă		14-5-1/f
	– Desfăşurătorul indemnizaţiilor plătite în contul asigurărilor sociale de stat		14-5-1/g
	– Depuneri băneşti – Chenzina I (extras)		14-5-1/h
	– Depuneri băneşti – Chenzina II (extras)		14-5-1/i
	– Stat de salarii pentru colaboratori		14-5-1/j
	– Stat de salarii		14-5-1/k
	– Stat de salarii		14-5-1/l
28.	Fişa de evidenţă a salariilor	14-5-2	
	– Fişa de evidenţă a salariilor (cu elementele componente ale salariului total)		14-5-2/a
29.	Ordin de deplasare (delegaţie)		14-5-4/a
	– Ordin de deplasare (delegaţie) în străinătate (transporturi internaţionale)		
30.	Decont de cheltuieli (pentru deplasări externe)		14-5-5-/a
	– Decont de cheltuieli valutare (transporturi internaţionale)		14-5-5/a
	VI. CONTABILITATEA GENERALĂ		
31.	Nota de debitare-creditare	14-6-1A	
32.	Nota de contabilitate	14-6-2A	
	– Nota de contabilitate		14-6-2/aA
33.	Extras de cont	14-6-3	

0	1	2	3
34.	Jurnal-situaţie privind operaţiile contabile	14-6-4	
35.	Jurnal-situaţie privind operaţiile de casă şi bancă	14-6-5	
	– Jurnal-situaţie privind operaţiile de casă şi bancă		14-6-5/a
36.	Jurnal privind decontările cu furnizorii	14-6-6	
37.	Situaţia încasării-achitării facturilor	14-6-7	
38.	Jurnal privind consumurile şi alte ieşiri de stocuri	14-6-8	
	– Jurnal privind consumurile şi alte ieşiri de stocuri		14-6-8/a
39.	Situaţia privind mişcarea stocurilor	14-6-9	
40.	Jurnal privind salariile şi contribuţia la asigurările sociale	14-6-10	
41.	Jurnal privind repartizarea şi decontarea cheltuielilor de producţie	14-6-11	
	– Jurnal privind repartizarea şi decontarea cheltuielilor de producţie		14-6-11/a
42.	Jurnal privind vânzarea produselor şi alte ieşiri	14-6-12	
	– Jurnal pentru vânzări		14-6-12/a
43.	Jurnal privind vânzarea mărfurilor şi alte ieşiri	14-6-13	
44.	Borderou de primire a obiectelor în consignaţie	14-6-14	
45.	Borderou de ieşire a obiectelor din consignaţie	14-6-15	
	– Borderou de vânzare (încasare)		14-6-15/a
46.	Jurnal privind operaţii diverse (pentru conturi sintetice)	14-6-17	
	– Jurnal privind operaţii diverse (pentru conturi sintetice)		14-6-17/a
	– Jurnal pentru cumpărări		14-6-17/b
47.	Situaţie privind avansurile de trezorerie	14-6-18	
48.	Fişă de cont analitic pentru cheltuieli efective	14-6-21	
	– Fişă de cont analitic pentru cheltuieli indirecte de producţie		14-6-21/a
49.	Fişă de cont operaţii diverse	14-6-22	
	– Fişă de cont pentru operaţii diverse (în valută şi în lei)		14-6-22/a
50.	Document cumulativ	14-6-24	
	– Document cumulativ		14-6-24/a
	– Document cumulativ		14-6-24/b
	– Document cumulativ		14-6-24/c
51.	Registrul pentru evidenţa fondului de rulment şi a altor fonduri (pentru asociaţiile de proprietari)	14-6-25	
52.	Registrul pentru evidenţa bunurilor asociaţiei (pentru asociaţiile de proprietari)	14-6-26	
53.	Registrul pentru evidenţa operaţiilor băneşti (pentru asociaţiile de proprietari)	14-6-27	
54.	Lista de plată a cotelor de contribuţie pentru cheltuielile comune de folosinţă, întreţinere şi reparaţii (pentru asociaţiile de proprietari)	14-6-28	
55.	Balanţa de verificare (cu patru egalităţi)	14-6-30	
56.	Balanţa de verificare (cu patru egalităţi)	14-6-30	
	– Balanţa de verificare (cu trei egalităţi)		14-6-30/a
	– Balanţa de verificare (cu două egalităţi)		14-6-30/b
	– Balanţa analitică a valorilor materiale		14-6-30/c

0	1	2	3
	VII. BILANȚUL CONTABIL		
	VIII. ALTE SUBACTIVITĂȚI		
57.	Declarație de inventar	14-8-1	
58.	Decizie de imputare	14-8-2	
	– Angajament de plată		14-8-2/a
59.	Contract de garanție în numerar	14-8-3	
	– Contract de garanție suplimentară		14-8-3/a

Anexa nr. 2

FIŞA DE MAGAZIE A FORMULARELOR CU REGIM SPECIAL

Denumirea formularului Codul formularului ..... formatul ..... Preț unitar ..... UM ..... Codul	Rezervat nr. (Seria): de la:	până la:	Pentru compartimentul

Data	Felul şi nr. formularului	Cantitatea		Stocul	Nr. (Seria)		Nume şi prenume utilizator	Formularele neutilizabile: nr. şi seria	Data şi semnătura celui care predă formularele neutilizate
		primită	elib.		de la	până la			

VI
CARACTERIZAREA CONTURILOR UTILIZATE ÎN CONTABILITATEA FINANCIARĂ

6.1. Factori şi trăsături ale organizării contabilităţii financiare

Activitatea economică a unităţilor patrimoniale* este extrem de diversă, în funcţie de obiectul de activitate, care poate fi constituit din: producerea de bunuri materiale, prestarea de servicii şi executarea de lucrări, comercializarea mărfurilor sau intermediere financiară.

Organizarea contabilităţii acestei activităţi este determinată de factori multipli şi complecşi, între care cei mai importanţi sunt următorii:

– dimensiunea întreprinderii;

– modul de luare a deciziilor, centralizat sau descentralizat;

– concepţia monistă sau dualistă şi principiile care stau la baza organizării sistemului contabil;

– modul de obţinere a informaţiilor interne şi externe şi gradul de autonomie;

– tehnologiile noi şi produsele informatice utilizate în prelucrarea şi comunicarea informaţiei contabile;

– locul şi poziţia compartimentului financiar-contabil în unitatea patrimonială ş.a.

În funcţie de modul de organizare a conturilor şi înregistrărilor, contabilitatea în partidă dublă cunoaşte două variante:

a) **sistemul contabilităţii în partidă dublă cu un singur circuit**, care cuprinde atât relaţiile financiare externe, cât şi relaţiile interne de gestiune şi b) sistemul contabilităţii în partidă dublă **cu două circuite**, în care cele două categorii de relaţii sunt reflectate distinct.

Mult timp, contabilitatea a funcţionat ca un sistem integrat, cu un singur circuit cuprinzând atât înregistrările şi informaţiile pentru nevoile proprii ale întreprinderii, cât şi pentru utilizatori externi. Acest sistem a fost denumit **monism contabil**.

Separarea celor două componente esenţiale ale contabilităţii, prin autonomizarea contabilităţii de gestiune, care furnizează informaţii numai pentru nevoile şi deciziile interne ale întreprinderii, a condus la ceea ce s-a numit **dualism contabil**. Separarea celor două circuite nu este generală. În ţările anglo-saxone, contabilitatea firmei funcţionează într-un singur circuit, evidenţa şi calculaţia costurilor fiind integrată în contabilitatea financiară. Şi în România există opinii, uneori categorice, în favoarea realizării unei contabilităţi integrate a firmei. „La întrebarea dacă este necesară «spargerea» contabilităţii firmei în două module informaţionale autonome [...] răspunsul nostru este: nu! [...]. Datorită progreselor din tehnologia prelucrării informaţiei prin

---

* Prin „unităţi patrimoniale" se desemnează persoanele juridice şi fizice care dispun de un patrimoniu şi, în baza Legii nr. 82, trebuie să organizeze şi să conducă contabilitatea proprie.

informatizarea contabilității, asistăm la o integrare funcțională între contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune."[1]

Pe baza sistemului actual de organizare a contabilității şi a *Planului de conturi general* prevăzut de Reglementările aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2001, contabilitatea, în România, este structurată pe două circuite:

1) contabilitatea financiară;

2) contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea financiară sau generală asigură cadrul general al cunoaşterii şi gestionării patrimoniului, în multiplele lui forme de existență şi mişcare. Ea are la bază norme unitare prevăzute în lege şi reglementările de aprobare a legii, care au caracter obligatoriu pentru toate unitățile patrimoniale. Aşa cum s-a precizat şi la începutul acestei cărți, contabilitatea financiară furnizează informații atât pentru necesități proprii, cât şi în relațiile acestora cu asociații sau acționari, cu furnizorii şi clienții, cu băncile şi cu organele fiscale, precum şi cu alte persoane juridice şi fizice.

Primele 8 clase de conturi din Planul de conturi general sunt destinate pentru înregistrarea operațiunilor privind contabilitatea financiară, iar clasa 9 de conturi este consacrată operațiunilor relative la contabilitatea de gestiune.

Operațiunile înregistrate şi reflectate de contabilitatea financiară se grupează şi ele în trei categorii:

a) operațiuni care privesc componentele fundamentale ale patrimoniului – mijloacele economice sau activele întreprinderii –, respectiv sursele de proveniență sau pasivele (în sensul larg al noțiunii). Acestea sunt centralizate prin intermediul conturilor din clasele 1-5 şi se regăsesc sub forma existențelor (soldurilor) la finele exercițiului financiar în *bilanț*;

b) operații care țin nemijlocit de procesele economice fundamentale – cheltuieli şi venituri (încasări) –, atribuite în unele lucrări „gestiunii externe a întreprinderii". Acestea sunt înregistrate cu ajutorul conturilor din clasele 6 şi 7 şi se reflectă în Contul de profit şi pierdere (121), iar în bilanț se regăsesc numai sub forma rezultatului net: profit (+) sau pierdere (–).

c) operații care nu afectează în mod direct patrimoniul întreprinderii. Acestora le sunt destinate conturile din clasa 8, intitulată „Conturi speciale", din care grupa 80 se intitulează „Conturi în afara bilanțului".

Planul de conturi general, destinat unităților care aplică Directivele simplificate aprobate prin O.M.F.P. nr. 306/2002, nu conține clasa 9 de conturi (conturi de gestiune).

Înțelegerea mecanismului contabil sau a complexului de înregistrări contabile prin care aceste operațiuni şi evenimente iau forma unor informații contabile nu este posibilă fără cunoaşterea modului în care funcționează şi se utilizează conturile din contabilitatea financiară.

Înregistrarea intrărilor şi ieşirilor în/din patrimoniu se face însă în expresie valorică/monetară şi, după caz, în unități naturale.

Este, de asemenea, important de reținut că, în conformitate cu Reglementările contabile armonizate, pentru a-şi atinge obiectivele, „situațiile financiare sunt elaborate conform **contabilității de angajament**". În acest sens, efectele tranzacțiilor şi ale altor

---

[1] Ion Ionaşcu, *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane*, Ed. Economică, Bucureşti, 2003, p. 134.

evenimente sunt recunoscute *atunci când tranzacţiile şi evenimentele se produc* – şi nu pe măsură ce numerarul şi echivalentul său este încasat sau plătit – *şi sunt înregistrate în evidenţele contabile şi raportate în situaţiile financiare ale perioadei aferente.*

Situaţiile financiare întocmite în baza acestui principiu oferă informaţii utilizatorilor *nu numai despre tranzacţiile trecute, care au implicat plăţi şi încasări, dar şi despre obligaţiile de plată din viitor şi despre resursele privind încasările viitoare.*

Spre deosebire de contabilitatea de angajamente, **contabilitatea de casă** sau în partidă simplă presupune înregistrarea, în mod unic, a încasărilor şi plăţilor. Rezultatele unei perioade în această contabilitate corespund diferenţei între încasările şi plăţile din perioada respectivă şi se reflectă în jurnalul de casă.

6.2. Principii ale evaluării elementelor patrimoniale în contabilitate

Evaluarea elementelor patrimoniale ocupă un loc important în practica şi teoria contabilă, ea fiind, înainte de toate, premisa înregistrărilor în registrele contabile. În realizarea ei se ţine seama de următoarele:

– natura elementelor patrimoniale;

– sensul mişcărilor intervenite în patrimoniu (intrare sau ieşire);

– momentul când se face evaluarea.

În funcţie de aceşti factori şi de alte împrejurări, evaluarea se realizează pe baza mai multor *principii/reguli* sau *convenţii*.

Mult timp, *regula generală a reprezentat-o evaluarea la costul istoric*, aplicat la *intrarea* în patrimoniul întreprinderii.

Costul istoric reprezintă valoarea/suma plătită la cumpărarea unui bun şi are marele avantaj că este consemnat în documentele justificative pe baza cărora se face înregistrarea în contabilitate, *fiind un cost obiectiv*. Odată înregistrat în contabilitate, costul istoric devine *valoare contabilă de intrare sau valoare la prima înregistrare*.

În funcţie de sursele sau modul de intrare în patrimoniu, această valoare poate fi: a) **costul de achiziţie** pentru bunurile cumpărate de la furnizori, care este format din preţul de facturare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare etc.; b) **costul de producţie** pentru bunurile realizate în cadrul unităţii respective; c) **valoarea de utilitate** pentru bunurile intrate ca aport la capital (în acest caz, valoarea de aport este convenită de către parteneri) sau obţinute cu titlu gratuit sau prin donaţii.

Costul istoric îşi pierde din relevanţă însă, pe de o parte ca urmare a uzurii sau deprecierilor pe care le suportă, inevitabil, bunurile, iar pe de altă parte ca urmare a modificării preţurilor de piaţă ale bunurilor similare, cu care trebuie comparate bunurile din patrimoniu. De aceea, la inventarierea patrimoniului trebuie luată în calcul **valoarea netă** a bunurilor imobilizate, iar adoptarea deciziilor se bazează pe **valoarea actuală**.

Ca urmare, cadrul conceptual contabil internaţional este mult mai complex, îndeosebi în ceea ce priveşte evaluarea elementelor cuprinse în situaţiile financiare pe care le comunică firmele/societăţile comerciale. Principiile sau convenţiile reţinute de IASB, fără a exprima o preferinţă, sunt[2]:

---

[2] Niculae Feleagă, Liliana Malciu, Ştefan Bunea, *Bazele contabilităţii*, Ed. Economică, Bucureşti, 2002, p. 123-124.

1. **Costul istoric** („historical cost"). Conform acestei convenţii:

– activele sunt înregistrate la nivelul lichidităţilor sau echivalentelor de lichidităţi plătite sau la nivelul valorii juste, în momentul achiziţionării lor, corespunzătoare contrapartidei date pentru a le cumpăra;

– datoriile sunt contabilizate la nivelul valorii avantajelor primite în schimbul obligaţiei întreprinderii sau, în anumite circumstanţe (de exemplu, impozitul asupra rezultatului), la nivelul lichidităţilor sau echivalentului de lichidităţi ce se presupune că vor fi vărsate pentru achitarea obligaţiei, în cursul normal al activităţii.

2. **Costul actual** („current cost"), potrivit căruia:

– activele se înregistrează la nivelul valorii lichidităţilor şi echivalentelor de lichidităţi pe care întreprinderea *ar trebui să le plătească*, dacă acelaşi activ sau un activ echivalent ar fi achiziţionat astăzi (în momentul evaluării);

– datoriile *se înregistrează la nivelul valorii neactualizate a lichidităţilor sau echivalentelor de lichidităţi, care ar fi astăzi (în momentul evaluării) necesare pentru a achita obligaţia.*

3. **Valoarea realizabilă** („realisable settlement value"). Conform acestei convenţii:

– activele sunt înregistrate la nivelul lichidităţilor/echivalentelor de lichidităţi ce ar putea fi obţinute astăzi, în urma vânzării acestor bunuri prin cesiune nelichidativă;

– datoriile sunt contabilizate la nivelul valorii lor de decontare, adică a măririi reactualizate a lichidităţilor/echivalentelor de lichidităţi ce ar urma să fie plătite, pentru a achita datoriile în cursul normal al activităţii întreprinderii.

4. **Valoarea actualizată** („present value"); conform acestui principiu:

– activele sunt înregistrate la nivelul valorii actualizate a fluxurilor nete de lichidităţi pe care se presupune că aceste elemente le generează, în cursul normal al activităţii;

– datoriile sunt înregistrate în contabilitate la nivelul valorii actualizate a ieşirilor nete viitoare de lichidităţi/echivalente de lichidităţi, ce ar fi consimţite pentru achitarea obligaţiilor, în cursul normal al activităţii.

Sintetizând, se poate spune că în procesul evaluării activelor şi datoriilor întreprinderilor acţionează sau se folosesc două metode de bază – *costurile istorice* şi *valorile curente*, – ultima având mai multe variante: *valoarea justă; costul de înlocuire; valoarea realizabilă netă şi valoarea de utilitate.*

Această diversitate are la bază concluzia desprinsă din practică potrivit căreia *nu există o metodă de evaluare absolută*, care să răspundă tuturor cerinţelor şi exigenţelor, fiind necesară utilizarea mai multor metode, după caz.

Teoria şi practica au formulat următoarele metode/baze sau principii de evaluare: **evaluarea în costuri istorice; evaluarea sau măsurarea în valori de piaţă; măsurarea în valori actuale.**

Pe această bază, în teoria contabilă s-a conturat trei tipuri de contabilitate: *contabilitatea statică*, în valoare de piaţă; *contabilitatea dinamică*, în valoare-cost; contabilitatea în valoare de utilitate, denumită *actuarială*[*].

---

[*] J. Richard precizează că termenul de contabilitate statică a fost utilizat la începutul sec. XX, în Germania şi în alte ţări din Europa centrală, dar acest tip de contabilitate a fost formalizat şi ilustrat în 1920 de profesorul german Schmalenbach în cunoscuta sa lucrare „Bilanţul dinamic". În Franţa el se regăseşte mai ales în sintagma „contabilitate patrimonială" sau „contabilitate juridică", spre sfârşitul sec. XX, au apărut şi termenii „contabilitate în valori de piaţă" sau „fair value accounting". (După Mihaela Minu, *Contabilitatea ca instrument de putere*, Ed. Economică, Bucureşti, 2002, p. 50).

Contabilitatea statică are ca obiectiv măsurarea valorii lichide a activelor unei întreprinderi pentru a verifica şi proba capacitatea acesteia de a rambursa imediat datoriile sale. Ea este de două feluri: pentru creditori şi pentru acționari.

Contabilitatea statică pentru creditori este ghidată îndeosebi de următoarele principii: a) principiul proprietății: pentru a plăti datoriile nu trebuie luate în considerație decât bunurile asupra cărora întreprinderea are drept de proprietate („drept de dispoziție"). În consecință, în bilanț nu sunt înscrise bunurile luate cu chirie, nici chiar cele care au rezultat dintr-un contract de leasing financiar; b) principiul unicității patrimoniului, care cere ca, pentru onorarea obligațiilor față de creditori, să se ia în considerare toate activele, inclusiv cele personale, ale celui/celor care au constituit capitalul firmei; c) principiul eliminării activelor care nu au valoare de piață (activele fictive = bunurile sau investițiile nemateriale (cheltuieli de cercetare-dezvoltare, mărcile şi brevetele etc.).

Contabilitatea statică pentru acționari s-a dezvoltat mult la sfârşitul sec. XX, mai ales ca urmare a creşterii rolului piețelor financiare şi a apariției unor noi categorii de acționari care au impus noi exigențe: activele să fie cât mai lichide posibil (investițiile financiare răspunzând acestei cerințe şi având prioritate); evaluarea trebuie să ia în calcul plus-valorile potențiale pe care acționarii speră să le poată distribui în favoarea lor. În această viziune, evaluarea activelor unei întreprinderi trebuie făcută *la valoarea justă*.

Contabilității dinamice i se mai spune contabilitate de tip economic sau contabilitate anglo-saxonă, sau contabilitatea în **valoare-cost (istoric)**. În această abordare, evaluarea activelor la intrarea în patrimoniu trebuie realizată la *costul total* suportat de întreprindere pentru obținerea acestora (costul de achiziție sau costul de producție sau costul de schimb), iar pentru a exprima corect eficiența economică (determinată prin rentabilitatea financiară ca raport între rezultatul net din activitatea întreprinderii şi capitalul propriu) în activ, trebuie înscrise şi investițiile necorporale, protejate sau nu juridic.

Contabilitatea în valori de utilitate sau „**contabilitatea actuarială**" sau în „**valori actualizate**", îşi propune să realizeze nu evaluarea individuală a activelor, ci pe aceea a *valorii de piață* a unei întreprinderi. Potrivit IAS, *„valoarea de utilitate este valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare* estimate a se obține din utilizarea continuă a unui activ şi din scoaterea lui din folosință la sfârşitul duratei de utilitate".

Atunci când este vorba de capitalizarea unei părți din rezultatul net, se urmăreşte a se stabili sau afla care este valoarea (C_n) ce se va obține la sfârşitul unei perioade de capitalizare (n) pentru un capital (C_o) plasat la începutul perioadei la o rată dată (a dobânzii sau rezultatului) (i), după formula:

$$C_n = C_o (1 + i)^n$$

În materie de actualizare raționamentul este invers: dacă se cunoaşte valoarea achiziționată (C_n) pentru un capital dat la sfârşitul perioadei n, se caută răspuns la întrebarea: care va fi capitalul inițial (C_o) care va permite obținerea acelei valori achiziționate dacă va fi plasată la o rată a dobânzii i?

$$C_o = \frac{C_n}{(1+i)^n}$$

În general, actualizarea este o metodă de calcul economic ce constă în aducerea viitorului la valoarea sa actuală. Ea permite *să se opteze între două sau mai multe variante de investiţii, pentru care diferă costul iniţial şi randamentul viitor*, găsindu-şi aplicare îndeosebi în tehnica bilanţului economic actualizat.

Aceste caracterizări succinte permit înţelegerea unora dintre metodele de evaluare practicate combinat în economia contemporană.

Principiile/convenţiile enumerate mai sus se regăsesc, în diferite variante şi proporţii, şi în reglementările contabile intrate în vigoare în cea de-a doua etapă a reformei contabile din România.

Aceste principii privesc următoarele momente esenţiale:

a) la data intrării în patrimoniu;

b) cu ocazia inventarierii, situaţie în care valoarea actuală este hotărâtoare;

c) la închiderea exerciţiului financiar-contabil (la bilanţ), când baza o reprezintă valoarea netă contabilă;

d) la data ieşirii din patrimoniu sau la darea în consum;

e) cu prilejul reevaluării.

În cadrul acestui capitol precizăm reglementările actuale în situaţiile prevăzute de punctele a) şi d), restul fiind precizate la secţiunile corespunzătoare din următoarele capitole. Astfel, în conformitate cu prevederile art. 7 şi 9 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 republicată, pentru evaluarea elementelor de bilanţ, Reglementările contabile armonizate stabilesc următoarele reguli:

a) la data intrării în patrimoniu, bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la **valoarea de intrare,** denumită **valoare contabilă**, care se stabileşte astfel:

– bunurile reprezentând aport la capitalul social, la valoarea de aport stabilită în urma evaluării efectuate potrivit legii, în funcţie de preţul pieţei, utilitatea, starea şi amplasarea acestora;

– bunurile obţinute cu titlu gratuit, la valoarea de utilitate stabilită în funcţie de preţul pieţei, starea şi amplasarea acestora.

Valoarea de aport, respectiv de utilitate se substituie costului de achiziţie.

– bunurile procurate cu titlu oneros, la **valoarea de achiziţie**, denumită **cost de achiziţie**;

– bunurile produse în unitatea patrimonială, la costul de producţie.

Activele dobândite prin schimb cu alte active se înregistrează la valoarea justă* a activelor primite în schimb.

Costul de achiziţie al unui bun este egal cu preţul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.

În cazul mijloacelor fixe, costul iniţial include şi costurile estimate pentru demontarea şi mutarea activului, respectiv costurile de restaurare a amplasamentului la sfârşitul duratei de viaţă a acestuia. Aceste costuri se reflectă prin constituirea unui pro-

---

* Prin valoarea justă se înţelege suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii, cu preţul determinat obiectiv.

vizion corespunzător. Costul de demontare şi mutare va fi înregistrat în contul de profit şi pierdere de-a lungul vieţii mijlocului fix, prin includerea în cheltuiala anuală cu amortizarea. Provizionul constituit trebuie utilizat numai pentru scopul pentru care a fost iniţial recunoscut.

Costul de producţie al unui bun cuprinde: costul de achiziţie al materiilor prime şi consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocate în mod raţional ca fiind legate de fabricaţia acestuia.

Cheltuielile generale de administraţie şi cele financiare nu se includ în costurile de producţie, cu excepţia situaţiilor descrise în Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Costurile îndatorării, respectiv cheltuielile financiare cu dobânzile şi diferenţele de curs aferente dobânzii privind împrumuturile, care sunt direct atribuibile achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ pe termen lung, pot fi capitalizate ca parte din costul acelui activ, dacă sunt îndeplinite toate condiţiile prevăzute de IAS 23 şi de interpretarea SIC 2, (Standing Interpretations Committee) dacă se aplică tratamentul alternativ prevăzut de acestea.

Cheltuielile de desfacere nu se includ în costul de producţie al unui bun.

Diferenţele de schimb valutar provenind dintr-un împrumut de finanţare care, în esenţă, este legat de investiţia netă a unei întreprinderi de grup româneşti într-o entitate externă trebuie clasificată drept capital propriu în situaţiile financiare ale întreprinderii, până la cedarea investiţiei nete, dată la care ele trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli, în conformitate cu prevederile IAS 21;

d) la data ieşirii din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Pentru activele imobilizate şi circumstanţele caracterizate de cicluri lungi de fabricaţie (mai mari de un an), dacă costul de producţie include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanţarea activului, acest lucru trebuie menţionat, cu valoarea respectivă în notele explicative.

6.3. Funcţionarea conturilor de capital

6.3.1. Noţiuni şi principii generale de organizare a contabilităţii operaţiunilor de capital

Conceptul de **capital** ocupă un loc de seamă în ştiinţa şi practica economică. Formele şi accepţiunile date acestui concept sunt numeroase şi, uneori, contradictorii sau discutabile. Vom porni de la una din definiţiile generale, aparţinând cunoscutului profesor de economie american, Paul A. Samuelson, laureat al Premiului Nobel pentru economie, potrivit căruia, prin capital, *în teoria economică*, înţelegem unul din cei trei factori de producţie, constând din bunuri productive de uz îndelungat, utilizate în producerea altor bunuri, iar *în contabilitate şi finanţe*, desemnând suma de bani investită de acţionarii unei corporaţii, în schimbul căreia aceştia obţin acţiuni ale acestei corporaţii"[3].

---

[3] Paul A. Samuelson, William D. Nordhaus, *Economics*, McGraw-Hill Companies, Inc., 1995, p. 784.

Autorii francezi Yves Bernard şi Jean-Claude Colli dau următoarele definiţii: „**Capital**: La origine: Element principal al unei datorii, în opoziţie cu dobânda. Prin extensie: Patrimoniu deţinut de o persoană, la care se poate raporta un venit.

Toate înţelesurile particulare ale termenului derivă din aceste două sensuri fundamentale”[4].

„Înţelesurile particulare” sunt aşa de multe, încât trebuie să ne rezumăm la cele mai uzuale: capital bănesc şi capital tehnic; capital fix şi capital circulant; capital de exploatare şi capital financiar, capital individual şi capital social; capital statutar ş.a. Multe dintre acestea au fost explicate în lecţiile de teorie economică şi stau la baza noţiunilor din contabilitate.

Cu toate acestea, în contabilitate, noţiunea de capital are şi determinări specifice, utilizându-se nu de puţine ori la plural.

Astfel, *în sensul cel mai general, prin capitaluri, în contabilitate se înţelege totalitatea surselor* de care dispune o întreprindere pe termen mediu şi lung şi pe care le utilizează în activitatea pe care o desfăşoară. Ele cuprind: a) capitalul propriu; b) capitalul împrumutat (care se va trata la secţiunea 6.3.6.).

Capitalul propriu reprezintă „dreptul acţionarilor în activele întreprinderii după deducerea tuturor datoriilor acesteia” sau, în concepţia IASC, „interesul rezidual în activele întreprinderii, după deducerea tuturor datoriilor sale” (potrivit formulei: Cp = Active – Datorii).

Trebuie precizat că această definiţie vizează capitalul propriu net, care apare în finalul situaţiei financiare anuale. În viziunea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 306/2003, care reiau prima dintre definiţiile de mai sus, *capitalurile proprii cuprind*:

– aporturile de capital;
– primele de capital;
– rezervele;
– rezultatul reportat;
– rezultatul exerciţiului.

În această enumerare există o identitate între noţiunea de capitaluri proprii şi cea de surse proprii care se bazează pe o abordare extensivă a noţiunii de capital.

Contabilitatea capitalurilor se ţine cu ajutorul conturilor din **clasa 1**, intitulată **„Conturi de capitaluri”**. Ea cuprinde următoarele grupe de conturi:

10 Capital şi rezerve;
11 Rezultatul reportat;
12 Rezultatul exerciţiului;
13 Subvenţii pentru investiţii;
15 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli;
16 Împrumuturi şi datorii asimilate.

Principalul cont este 101, „Capital”, care *ţine evidenţa capitalului subscris şi vărsat, în natură şi/sau în bani de către acţionarii sau asociaţii unei societăţi, precum şi a majorării şi reducerii acestuia.*

În funcţie de forma juridică a întreprinderii, contul „Capital” îmbracă formele:

– capital social, în cazul societăţilor pe acţiuni;

---

[4] Yves Bernard, Jean-Claude Colli, *Vocabular economic şi financiar*, Ed. Humanitas, Bucureşti, 1994, p. 75.

– patrimoniul regiei;
– patrimoniul public etc.

Indiferent de formă, prin capital propriu se înțelege totalitatea sumelor şi bunurilor exprimate în bani puse în mod permanent la dispoziția unei societăți de către proprietari (acționari sau asociați), în vederea desfăşurării unei activități generatoare de profit.

Organizarea contabilității formării şi mişcării capitalului societăților comerciale are la bază atât prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, cât şi pe cele ale Legii nr. 31/1990 (republicată; ea are în vedere tipurile de operațiuni implicate şi se bazează pe o serie de principii:

a) înființarea unei societăți comerciale antrenează înregistrarea atât a actelor juridice care au *incidențe financiare*, cât şi a operațiunilor implicate.

Prima dintre acestea este dată de formarea capitalului şi reflectarea lui în contabilitate la înființarea societății comerciale.

Principiul general consacrat de normele legale în vigoare este cel potrivit căruia *„capitalul subscris şi vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a societății şi a documentelor justificative privind vărsămintele de capital"*.

b) În cazul *fuziunii sau încetării activității* unei unități patrimoniale, înregistrarea în contabilitate a operațiunilor determinate de aceste transformări se face pe baza documentelor corespunzătoare.

În cazul fuziunii, principalele operațiuni care se înregistrează în contabilitate sunt:
– majorarea capitalului la unitatea patrimonială cu care are loc fuziunea (unitatea absorbantă);
– evaluarea părților de contribuție ale societăților şi stabilirea parității între acestea, precum şi alte operațiuni conform contractului de fuziune.

c) *În cazul lichidării*, se înregistrează în contabilitate următoarele operațiuni principale:
– evaluarea activului şi pasivului unității patrimoniale;
– realizarea activelor;
– plata pasivelor exigibile;
– stabilirea partajului între asociați şi efectuarea celorlalte operațiuni legate de lichidare.

d) *Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor legate de lichidarea unității patrimoniale se efectuează în registre contabile distincte*, care se întocmesc potrivit regulilor stabilite pentru registrele folosite în mod curent.

e) Contabilitatea analitică a capitalului social se ține *pe acționari sau asociați,* cuprinzând *numărul şi valoarea nominală* a acțiunilor sau părților subscrise şi vărsate, domiciliul etc.; pentru aceasta se utilizează „Registrul acționarilor", respectiv „Registrul asociaților".

f) *Operațiunile legate de formarea şi mărirea capitalului, care fac obiectul înregistrărilor în contabilitate, sunt:*
1. subscrierea capitalului;
2. vărsarea capitalului subscris;
3. lansarea şi subscrierea de noi acțiuni.

În baza prevederilor Legii nr. 31, *societatea pe acţiuni se poate constitui numai dacă întregul capital a fost subscris şi fiecare acceptant a vărsat cotele prevăzute din prima tranşă a valorii acţiunilor subscrise.*

Alături de acestea, contabilitatea înregistrează şi alte procese economice şi financiare importante legate de formarea capitalului, între care:

1. constituirea şi utilizarea rezervelor;
2. subvenţiile pentru investiţii;
3. constituirea, diminuarea, sau anularea provizioanelor;
4. împrumuturile şi datoriile asimilate;
5. creditele bancare şi împrumuturile pe termen lung şi mediu;
6. datoriile legate de participanţi.

6.3.2. Conturile de capitaluri proprii

Contul **101 „Capital"** ţine evidenţa capitalului social subscris şi vărsat în natură şi/sau în numerar de acţionarii sau asociaţii societăţii, precum şi a măririi sau reducerii capitalului.

Este cont *de pasiv*.

În creditul contului 101 se înregistrează:

– capitalul subscris de acţionari sau asociaţi în natură şi/sau în numerar (prin debitul contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul");

– majorările de capital prin subscripţie sau emisiune de noi acţiuni, precum şi capitalul preluat în urma operaţiunilor de fuziune prin absorbţie cu alte societăţi;

– rezervele destinate creşterii capitalului (106)*, constituite prin repartizarea unei părţi din profit;

– primele legate de capital, încorporate la capital (104);

Contul 101 *se debitează* cu:

– capitalul retras de acţionari sau asociaţi, precum şi cu capitalul social lichidat cu ocazia fuziunii sau lichidării firmelor (456);

– pierderile realizate în exerciţiile precedente, care diminuează capitalul social (117);

– reducerea capitalului ca urmare a anulării acţiunilor proprii răscumpărate (502).

Soldul contului „Capitalul social" este *creditor şi reprezintă capitalul propriu, ca sursă de finanţare a firmei.*

Pentru a evidenţia distinct cele două faze ale procesului de constituire a capitalului – subscrierea şi vărsarea – contul 101 se dezvoltă pe două conturi de gradul II, şi anume:

1011 Capital subscris nevărsat;

1012 Capital subscris vărsat.

Un al doilea cont de bază utilizat pentru înregistrarea operaţiunilor de formare a capitalului propriu, folosit în cazul societăţilor comerciale, este contul **456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**.

Acesta este un cont de decontări şi relaţii cu asociaţii privind aportul subscris la capital, cu funcţie *de activ*.

---

* În paranteze este înscris simbolul conturilor corespondente debitoare sau creditoare, după caz.

Se debitează cu:

– sumele subscrise de asociaţi şi datorate societăţii comerciale, în natură sau numerar (prin creditarea contului 1011 „Capital subscris nevărsat");

– sumele achitate asociaţilor la retragerea capitalului.

Se creditează la constituirea societăţii, cu: vărsămintele şi aportul efectiv de capital;

– sumele depuse ca aport în numerar la constituirea capitalului social (512, 531);

– capitalul social retras de acţionari sau asociaţi.

Soldul debitor reprezintă sumele subscrise dar nevărsate la capitalul social. Evidenţa analitică se ţine pe fiecare acţionar şi asociat.

În al treilea rând, sunt utilizate conturile de mijloace economice pentru a înregistra elementele fizice ale patrimoniului constituit.

I. Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor de formare a capitalului social se realizează prin următoarele formule contabile-cadru:

1. Subscrierea capitalului, pe baza contractului de asociere:

456 = 1011

Decontări cu asociaţii privind capitalul — *Capital subscris nevărsat*

2. Vărsarea capitalului subscris în numerar şi aportul de capital în natură şi în numerar:

% = 456

5311 *Casa în lei* — *Decontări cu asociaţii privind capitalul*

5121 *Conturi curente la bancă în lei*

212 *Construcţii*

301 *Materii prime* etc.

3. Concomitent se înregistrează trecerea capitalului nevărsat la capital subscris vărsat, prin articolul:

1011 = 1012

Capital subscris nevărsat — *Capital subscris vărsat*

II. Creşterea capitalului propriu se poate face prin: emisiunea unor noi acţiuni şi prin operaţii interne: din rezerve, prin încorporările primelor la capital etc.

În vederea creşterii capitalului, societăţile comerciale pot recurge la subscrierea de capital suplimentar cu plata unor prime de aport.

Aceste prime legate de capital pot fi **de emisiune, de fuziune, de aport şi de conversie** şi reprezintă *excedentul dintre valoarea de emisiune şi respectiv a bunurilor primite ca aport, pe de o parte şi valoarea nominală a acţiunilor sau a părţilor sociale, pe de altă parte.*

Contabilitatea acestor prime se ţine cu ajutorul contului **104 „Prime legate de capital"**.

Acesta este un cont *de pasiv. Se creditează* cu primele stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii, aportului la capital şi/sau a conversiei obligaţiunilor în acţiuni (prin de-

bitul contului 456) şi *se debitează* cu primele legate de capital, încorporate la capitalul social (prin creditul contului 101 „Capital social") şi cu primele legate de capital, transferate la rezerve (cont creditor 106 „Rezerve").

Soldul creditor al contului reprezintă primele de emisie, de fuziune sau de aport la capital neîncorporate la capital social sau la rezerve.

1. Subscrierea de capital suplimentar cu primă de aport se înregistrează astfel:

456	=	%
Decontări cu asociaţii privind capitalul		*101 Capital social (valoare nominală)* *104 Prime legate de capital (diferenţa pozitivă dintre valoarea de emisiune şi valoarea nominală)*

2. Atunci când primele de capital sunt încorporate la capital, înregistrarea în contabilitate este următoarea:

104	=	1012
Prime legate de capital		*Capital subscris vărsat (cu valoarea primelor încorporate)*

3. În timpul activităţii unei firme au loc operaţiuni de mărire a capitalului pe baza repartizării unei părţi din profitul obţinut în exerciţiul curent sau în exerciţiile anterioare.

În primul caz, formula contabilă de înregistrare este următoarea:

129	=	1012
Repartizarea profitului		*Capital vărsat*

În cazul când această mărire se realizează din profitul obţinut în exerciţiile precedente, care, nefiind repartizat atunci, s-a trecut la contul 107 „Rezultatul reportat", formula este:

107	=	1012
Rezultatul reportat		*Capital vărsat*

III. Micşorarea capitalului social poate avea loc în diferite împrejurări şi ca urmare a mai multor cauze, între care:

– reducerea numărului de acţiuni sau diminuarea valorii nominale a acestora;
– retragerea unor acţionari sau asociaţi;
– răscumpărarea unor acţiuni proprii;
– acoperirea pierderilor din anii precedenţi ş.a.

Toate aceste operaţiuni se înregistrează în contabilitate prin formule cadru de genul următor:

1. Retragerea de către acţionari sau asociaţi a capitalului subscris şi vărsat:

1012 *Capital vărsat*	=	456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul*

2. Reducerea capitalului cu pierderile din exerciţii precedente:

1012 *Capital vărsat*	=	117 *Rezultatul reportat*

În contabilitatea acestor operaţii trebuie să se ţină seama de prevederile legislaţiei financiare cu privire la repartizarea profitului şi la formarea capitalului, precum şi de hotărârile adunării generale a acţionarilor.

6.3.3. Contabilitatea rezervelor

În activitatea economică a întreprinderilor se constituie rezerve destinate a asigura acoperirea unor pierderi sau majorarea capitalului.

Astfel, Legea nr. 31/1991 prevede că, din profitul societăţii comerciale, în fiecare an se va preleva cel puţin 5% pentru formarea fondului de rezervă, prelevarea respectivă făcându-se până când acest fond de rezervă va atinge minimum o *cincime (1/5) din capitalul social* la societăţile cu capital autohton şi la regiile autonome şi 25% la societăţile cu capital străin. Dacă acest fond, după constituire, s-a micşorat din orice cauză, el va fi completat cu respectarea prevederilor anterioare.

Toate cele de mai sus se numesc **rezerve legale** şi sunt destinate să protejeze capitalul social în cazul pierderilor.

În afara acestora, se pot constitui rezerve şi în baza prevederilor statutului societăţii comerciale. Aceste rezerve se constituie din profitul net la societăţii. Alte rezerve, neprevăzute de lege sau de statut, pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor, creşterea capitalului social sau pentru acordarea de dividende atunci când exerciţiul financiar se încheie cu pierderi, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.

Contabilitatea rezervelor se ţine cu ajutorul contului **106 „Rezerve”**.

Acesta se dezvoltă pe categorii de rezerve, pe următoarele conturi de gr. II:

1061 Rezerve legale;

1062 Rezerve pentru acţiuni proprii;

1063 Rezerve statutare sau contractuale;

1068 Alte rezerve.

Contul 106 „Rezerve” are rolul de a ţine evidenţa rezervelor constituite, după natura/destinaţia lor.

Se creditează cu:

– cota (partea) din profitul net realizat din exerciţiile anterioare, repartizat la rezerve (prin debitul contului 117 „Rezultatul reportat”);

– profitul net realizat la închiderea exerciţiului curent repartizat la rezerve (prin debitul contului „Repartizarea profitului” 129);

– primele la capital virate la rezerve (104);

– rezervele din reevaluare trecute la acest cont;

– diferenţa dintre valoarea titlurilor primite şi valoarea neamortizată a mijloacelor fixe, respectiv a terenurilor, care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei persoane juridice (261, 262, 263).

Contul 106 *se debitează* cu:

– rezervele utilizate pentru majorarea capitalului social potrivit legii (1012);

– diferenţa dintre valoarea titlurilor de participare retrase sau cedate şi valoarea neamortizată a mijloacelor fixe, respectiv a terenurilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul social al altei persoane juridice (261, 262, 263);

– rezervele utilizate pentru acoperirea pierderilor realizate în exerciţiile precedente (117).

Soldul creditor al contului reprezintă rezervele existente şi neutilizate.

Formulele contabile-cadru pentru înregistrarea principalelor operaţiuni referitoare la formarea şi utilizarea rezervelor sunt:

1. Constituirea rezervelor din diferite surse se înregistrează astfel:

%	=	106
104 *Prime legate de capital*		*Rezerve*
129 *Repartizări din profitul curent*		
117 *Profit nerepartizat din anii precedenţi*		

2. Acoperirea pierderilor contabile aferente exerciţiului financiar precedent din rezerve:

106	=	117
Rezerve		*Rezultatul reportat*

O categorie aparte de rezerve o constituie **rezerva din reevaluare**.

Reevaluarea activelor imobilizate şi a altor active se realizează pe baza unor norme legale, special elaborate în acest sens. În România s-au realizat mai multe reevaluări ale activelor imobilizate (în 1992 şi 1994), urmărindu-se actualizarea capitalului social din bilanţul contabil încheiat la finele anilor respectivi. Problema reevaluării imobilizărilor corporale este reglementată şi printr-un normativ internaţional.

Din această reevaluare *pot rezulta plusuri sau minusuri de valoare ca urmare a diferenţei dintre valoarea actuală, mai mare, sau mai mică a activelor reevaluate, pe de o parte şi valoarea înregistrată în contabilitate a acestora.*

Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate menţionează că plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile IAS 16, trebuie reflectat în debitul sau în creditul contului **105 „Rezerve din reevaluare”**, după caz.

Acest cont are funcţie *de pasiv*. *În creditul* lui se înregistrează creşterea de valoare rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale (prin debitul conturilor 211, 212, 213, 214), iar *în debit* se înregistrează:

– diminuarea plusului respectiv prin transfer la contul „Rezerve” (106);

– descreşterile (minusul) faţă de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale (prin debitul conturilor de imobilizări corporale 211, 212, 213, 214).

Soldul creditor al contului 105 reprezintă rezerva favorabilă rezultată din reevaluare.

Aşa cum s-a spus mai sus, din grupa 10 a conturilor de capital fac parte şi conturile de rezultate:

– 117 „Rezultatul nerepartizat", utilizat pentru a ține evidența rezultatului sau părții din rezultatul exercițiului precedent – profit sau pierdere – a cărui repartizare a fost amânată de adunarea generală a acționarilor sau asociaților;

– 121 „Profit şi pierdere" – care ține evidența rezultatului net al exercițiului curent.

Ambele sunt conturi *bifuncționale*. Ele vor fi analizate la capitolul „Conturile de cheltuieli, venituri şi rezultate nete".

6.3.4. Contabilitatea subvenţiilor pentru investiţii

Investițiile pentru dezvoltarea capacității de producție a întreprinderii se bazează, în esență, pe resursele proprii ale întreprinderii (profitul net, rezervele, amortizarea).

În anumite cazuri bine determinate, investițiile *pot să fie finanțate şi prin subvenții, alocate de la bugetul de stat sau din alte surse*, în vederea procurării sau producerii de echipamente, ori a altor bunuri de natura imobilizărilor, precum şi pentru finanțarea pe termen lung a unor investiții.

În această categorie de subvenții se cuprinde şi se înregistrează şi valoarea bunurilor de natura imobilizărilor primite cu titlu gratuit sau constatate în plus cu ocazia inventarierii. Subvenția se înregistrează la venituri excepționale, pe măsura amortizării bunurilor respective.

Contabilitatea subvențiilor pentru investiții se ține cu ajutorul unui cont distinct: **131 „Subvenții pentru investiții"**.

Este un cont *de pasiv*.

Se creditează cu valoarea subvențiilor pentru investiții de primit sau primite şi cu valoarea bunurilor primite ca donații, gratuit (445, 512, 212).

Se debitează cu cota parte a subvențiilor pentru investiții virate asupra rezultatului exercițiului financiar (758), considerată venit excepțional pe măsura amortizării. *Soldul creditor* reprezintă subvențiile nevirate la rezultatul exercițiului.

6.3.5. Conturile de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

Aşa cum s-a explicat şi la capitolul despre patrimoniu, sistemul contabil contemporan din țările cu economie de piață dezvoltată acordă un loc important constituirii şi utilizării provizioanelor, ca mijloc de formare şi contabilizare a surselor necesare pentru prevenirea şi acoperirea unor cheltuieli, deprecieri sau riscuri care ar putea afecta patrimoniul.

Specialistul francez Michel Capron[5] defineşte provizionul drept acea parte din rezultat pusă deoparte, pentru a face ulterior față, fie unei deprecieri a unui element al activului, fie unei cheltuieli ce nu este încă efectivă, dar este considerată probabilă la închiderea exercițiului. Un anumit număr de reguli fiscale fixează condițiile de fond

---

[5] Michel Capron, *Contabilitatea în perspectivă,* Ed. Humanitas, Bucureşti, 1994, p. 98.

şi de formă pentru ca provizioanele să poată fi înțelese drept cheltuieli deductibile, cu aceeaşi calitate ca toate celelalte cheltuieli, inclusiv cheltuielile cu amortizarea.

Provizioanele îmbracă două forme principale: a) pentru riscuri şi cheltuieli şi b) pentru deprecierea activelor. **Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli** se constituie la finele exercițiului pentru acele elemente de patrimoniu a căror realizare sau plată este incertă, ori pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare. În această categorie se cuprind:

a) litigiile, amenzile şi penalitățile, despăgubirile, daunele şi alte datorii incerte;

b) cheltuielile legate de activitatea de servicii în perioada de garanție şi alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;

c) cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciții, pentru restructurare;

d) alte provizioane specifice anumitor sectoare de activitate.

Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli se ține pe felurile de provizioane, în funcție de natura şi scopul sau obiectul pentru care au fost constituite, folosind contul **151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"**.

Acesta este un cont *de pasiv* şi se dezvoltă pe următoarele conturi de gr. II:

1511 Provizioane pentru litigii;

1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților;

1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea;

1514 Provizioane pentru restructurare;

1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.

Un provizion pentru riscuri şi cheltuieli va fi înregistrat în contabilitate dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) există o obligație curentă generată de un eveniment anterior;

b) este probabilă efectuarea unor plăți pentru onorarea obligației respective;

c) suma poate fi estimată.

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli trebuie să fie strict corelate cu riscurile şi cheltuielile estimate.

Contul 151 *se creditează* cu valoarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli, precum şi cu creşterea acestora.

Formula contabilă-cadru:

681	=	151
Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele		*Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli*

La finele fiecărui exercițiu, provizioanele constituite la finele anului precedent sau în cursul anului se analizează şi se regularizează în felul următor:

a) prin debitul contului de cheltuieli în cazul majorării provizionului;

b) prin creditul contului de venituri, când provizionul trebuie diminuat sau anulat, adică atunci când acesta devine total sau parțial fără obiect;

c) când are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă, conturile de provizioane constituite anterior *se închid prin creditul conturilor de venituri şi, concomitent, cheltuielile şi pierderile respective în raport de natură se înregistrează în conturile corespunzătoare*.

Contul 151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli" *se debitează* cu sumele care reprezintă diminuările sau anulările de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.

Soldul creditor al contului 151 evidenţiază provizioanele constituite pentru riscuri şi cheltuieli care sunt posibile sau exigibile în viitor.

Pentru exemplificare, presupunem că Societatea Comercială X constituie la sfârşitul exerciţiului financiar N provizioane pentru amenzile şi penalităţile probabile de plătit în exerciţiul financiar N + 1 ca urmare a litigiilor în care este antrenată cu unii dintre parteneri.

Valoarea estimată: 200.000.000 lei.

1. Provizionul astfel constituit determină o creştere a cheltuielilor excepţionale pentru riscuri şi cheltuieli care se înregistrează în debitul contului corespunzător (687) şi în creditul 151 – cont de gradul II 1511 – prin formula contabilă următoare:

681	=	151/1511
Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele		*Provizioane pentru litigii*
200.000.000		200.000.000

Atunci când conturile de cheltuieli se închid – şi deci şi contul 681 (respectiv 6812) – prin contul 121 „Profit şi pierdere", efectul constituirii provizionului este preluat de rezultatul exerciţiului N, în care s-au angajat cheltuielile respective, diminuându-se profitul.

2. Dacă în exerciţiul N + 1 riscul sau cheltuiala respectivă nu se produce, provizionul respectiv devine fără obiect, la încheierea exerciţiului respectiv el anulându-se prin formula contabilă următoare:

151/1511	=	781/7812
Provizioane pentru litigii		*Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli*
200.000.000		200.000.000

În acest caz, contul 781 se închide prin creditul contului de rezultate 121 „Profit şi pierdere".

3. Dacă însă în exerciţiul financiar următor, N + 1, cheltuielile respective devin exigibile, trebuind să fie plătite amenzi şi penalităţi (cheltuieli de judecată etc.), situaţia respectivă va determina o creştere a cheltuielilor. Dacă suma respectivă de 200.000.000 lei este plătită prin bancă, se face următoarea înregistrare:

6812	=	5121
Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele (despăgubiri, amenzi, penalităţi)		*Conturi curente la bănci*
200.000.000		200.000.000

Simultan cu înregistrarea cheltuielilor devenite exigibile se anulează provizionul devenit fără obiect, prin transfer la venituri:

151/1511	=	781/7812
Provizioane pentru litigii		*Venituri excepţionale din provizioane*
200.000.000		*pentru riscuri şi cheltuieli*
		200.000.000

6.3.6. Conturile de capitaluri împrumutate

Capitalul şi, în general, resursele financiare ale firmei se pot forma şi pe calea împrumuturilor şi creditelor. Împrumuturile se contractează prin lansarea de obligaţiuni pe piaţa financiară. Reamintim că obligaţiunile reprezintă o formă de titluri financiare sau de valoare prin care emitentul contractează un împrumut pe termen lung, firma emitentă asumându-şi sarcina răscumpărării obligaţiunilor până la un termen dat, precum şi a plăţii, pe toată această perioadă, a unui venit fix, anual, sub formă de dobândă, indiferent de situaţia sa financiară.

Deţinătorii de obligaţiuni numiţi obligatari au calitatea de creditori faţă de emitent. Pot emite obligaţiuni pentru a-şi finanţa lucrările de investiţii importante şi sporirea capitalului: întreprinderi publice, bănci şi mari societăţi industriale şi comerciale.

Contabilitatea împrumuturilor, creditelor bancare şi a datoriilor asimilate se ţine pe următoarele categorii:

– împrumuturi din emisiunile de obligaţiuni şi primele de rambursare a acestora;
– creditele bancare pe termen lung;
– datorii legate de participaţiile la capital şi alte împrumuturi şi datorii asimilate;
– dobânzi aferente.

Împrumuturile din emisiunile de obligaţiuni reprezintă contravaloarea obligaţiunilor emise prin subscripţie publică potrivit legii. Datoriile privind concesiunile şi alte datorii asimilate acestora se referă la bunurile preluate în patrimoniu, cu acest titlu, de către unitatea patrimonială primitoare, potrivit contractelor încheiate.

Pentru contabilitatea tuturor acestora se folosesc conturile din grupa **16, intitulată „Împrumuturi şi datorii asimilate”**, care cuprinde:

161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni;
162 Credite bancare pe termen lung;
166 Datorii ce privesc imobilizările financiare;
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate;
168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate;
169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor.

Toate conturile de împrumuturi, credite şi datorii enumerate mai sus sunt conturi de pasiv.

Ele *se creditează* cu valoarea împrumuturilor, creditelor, concesiunilor sau cu sumele de la societăţile comerciale care deţin titluri de participare şi *se debitează* cu sumele rambursate sau restituite.

Soldul creditor al acestor conturi reprezintă sumele primite şi nerestituite, *deci datoria pe termen lung din împrumuturi, credite şi concesiuni pe care o are agentul economic* respectiv faţă de terţi.

Contul **168 „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate”** este utilizat pentru a ţine evidenţa *dobânzilor datorate*, aferente împrumuturilor din emi-

siunea de obligațiuni, creditelor bancare pe termen lung, datoriilor care privesc imobilizările financiare precum şi celor aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate.

Este un cont *de pasiv*.

Se creditează cu valoarea dobânzilor datorate (prin debitul contului 666 „Cheltuieli privind dobânzile") şi *se debitează* cu suma dobânzilor plătite, în lei sau în devize (prin creditul contului 512 „Conturi curente la bănci"). *Soldul creditor* al contului evidențiază dobânzile datorate (neplătite).

Contul **162 „Credite bancare pe termen lung"** ține evidența creditelor de acest fel primite de la societăți comerciale şi instituții bancare. Dată fiind marea diversitate şi complexitatea relațiilor pe care le implică aceste credite, atât în ceea ce privește creditorii, cât şi modul de garantare sau respectare a disciplinei financiare, contul 162 se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

1621 Credite bancare pe termen lung;
1622 Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență;
1623 Credite externe guvernamentale;
1624 Credite externe garantate de stat;
1625 Credite externe garantate de bănci;
1626 Credite de la trezoreria statului;
1627 Credite interne garantate de stat.

Contul 166 este utilizat pentru evidența datoriilor societății față de persoanele juridice care dețin participații la capitalul acesteia.

Formule-cadru pentru împrumuturile din emisiunea de obligațiuni:

a) Subscrierea împrumuturilor:

461 *Debitori diverşi*	=	161 *Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni*

b) Încasarea împrumuturilor:

%	=	461
512 *Conturi curente la bănci*		*Debitori diverşi*
531 *Casa*		

c) Dobânzile datorate anual:

666	=	168/1681
Cheltuieli privind dobânzile		*Dobânzi aferente împrumuturilor din obligaţiuni*

d) Răscumpărarea obligațiunilor emise:

505	=	%
Obligaţiuni emise şi răscumpărate		512 *Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni*
		531 *Casa*

e) Anularea obligaţiunilor emise şi răscumpărate:

161 *Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni*	=	505 *Obligaţiuni emise şi răscumpărate*

f) Plata dobânzilor datorate din emisiunea de obligaţiuni:

168/1681 *Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni*	=	% 512 *Conturi curente* 531 *Casa*

6.4. Conturile de active imobilizate

Desfăşurarea activităţii oricărei unităţi economice presupune, înainte de toate, existenţa mijloacelor material-tehnice necesare, sub formă de terenuri, construcţii, maşini şi utilaje, instalaţii care constituie componenta de bază a aparatului de producţie al întreprinderilor industriale, agricole, de construcţii etc. Unităţile comerciale utilizează şi ele construcţii şi amenajări, precum depozite, utilaje şi aparate de măsură şi control, mobilier.

Caracteristica esenţială a acestor componente de activ (care formează elementele a ceea ce în teoria economică se numeşte **capitalul fix**) constă în capacitatea lor de a avea o folosinţă îndelungată, pe mai multe cicluri de producţie şi perioade de exerciţiu financiar, pe toată durata folosirii ele alcătuind ceea ce în contabilitate poartă denumirea de **active imobilizate**.

În aceeaşi categorie intră însă şi imobilizările care nu îmbracă o formă materială sau corporală distinctă, ci se prezintă sub formă de cheltuieli şi taxe de fondare, cheltuieli de dezvoltare etc. Normele contabile definesc *activele imobilizate ca fiind bunurile şi valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unităţii patrimoniale şi care nu se consumă la prima utilizare*.

Aşa cum s-a menţionat şi în capitolul introductiv al cursului, activele imobilizate se compun din următoarele categorii principale:

– imobilizări necorporale;
– imobilizări corporale;
– imobilizări în curs;
– imobilizări financiare.

Pe plan internaţional, tratamentul contabil al acestora formează obiectul standardelor IAS 16 „Imobilizare"

În România contabilitatea tuturor imobilizărilor se ţine cu ajutorul conturilor din **clasa 2** din Planul general de conturi, intitulată **„Conturi de imobilizări"**:

20 Imobilizări necorporale;
21 Imobilizări corporale;
23 Imobilizări în curs;
26 Imobilizări financiare;
28 Amortizări privind imobilizările;
29 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor.

6.4.1. Funcţionarea conturilor de imobilizări necorporale

Imobilizările necorporale au un loc important, diferențiat şi o structură diversă, în funcție de dimensiunea şi specificul unității. În acest concept se cuprind mai multe categorii de active, fiecare dintre ele evidențiindu-se distinct în contabilitate.

a) **Cheltuielile de constituire** cuprind toate cheltuielile ocazionate de fondarea şi dezvoltarea unității patrimoniale: taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emiterea şi vânzarea de acțiuni şi obligațiuni, cheltuieli de prospectare a pieței şi de publicitate etc.

Cheltuielile din această categorie se amortizează într-o perioadă de cinci ani şi se înregistrează în contabilitate în contul **201 „Cheltuieli de constituire"**.

b) **Cheltuielile de dezvoltare**. Potrivit standardelor internaționale, *dezvoltarea reprezintă aplicarea rezultatelor cercetărilor sau a altor cunoştințe în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării.*

Din această categorie fac parte următoarele exemple:

– proiectarea, construcția şi testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor şi modelelor;

– proiectarea uneltelor şi matrițelor care implică tehnologie;

– producerea, construcția şi operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă;

– proiectarea, construcția şi testarea unor alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite. Ele se contabilizează cu ajutorul contului **203 „Cheltuieli de dezvoltare"**.

c) **Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile şi alte drepturi similare.**

Activele imobilizate în concesiuni cuprind valoarea bunurilor preluate cu acest titlu în patrimoniu de către unitatea patrimonială prin aport, achiziții sau alte căi.

Brevetele, licențele, know-how-ul, mărcile de fabrică şi de comerț, precum şi alte drepturi de proprietate industrială şi intelectuală similare aduse ca aport, achiziționate sau pe alte căi, se înregistrează tot ca imobilizări necorporale, *la valoarea stabilită la aducerea de către asociați (valoarea de aport, justă), la costul de achiziție sau la costul de producție în cazul obținerii prin activitate proprie*. Pentru contabilitatea acestora se utilizează contul **205 „Concesiuni, brevete, licențe, drepturi şi valori similare"**.

d) **Fondul comercial**, prin care se înțelege partea din fondul de comerț care nu figurează în cadrul celorlalte elemente de patrimoniu, dar care concură la menținerea sau la dezvoltarea potențialului de activitate al unității, cum ar fi: clientela, vadul comercial, debuşeele, reputația ş.a.

Fondul comercial se determină *ca diferență între valoarea de aport sau de achiziție, după caz, a fondului de comerț şi valoarea justă la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate*. Pentru evidență se foloseşte contul **207 „Fondul comercial"**.

e) Alte imobilizări necorporale, evidențiate într-un cont distinct (208), înregistrează *programele informatice create de firmă sau achiziționate de la terți.*

Toate aceste conturi au funcție *de activ: în debit*, ele înregistrează valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale intrate prin aport, achiziție sau cheltuielile respec-

tive, iar *în credit*, valoarea amortizată şi a ieşirilor prin cedare sau aportare la capitalul altor firme.

Soldul debitor al conturilor evidenţiază imobilizările necorporale de care dispune unitatea.

6.4.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale şi a amortizării

Cea mai mare parte a patrimoniului tehnic al unităţilor economice este reprezentată de imobilizările corporale. Ele sunt formate din terenuri, construcţii, maşini şi utilaje, aparatură care joacă un rol esenţial în desfăşurarea activităţii economice.

În această categorie se cuprind: a) terenurile şi amenajările de terenuri; b) bunurile durabile grupate în contabilitatea clasică sub denumirea de **mijloace fixe** (înregistrate până la reglementări în contul 212).

Contul **„Terenuri şi amenajări de terenuri"**, cu simbolul 211, se dezvoltă pe două conturi de gradul II:

2111 Terenuri;

2112 Amenajări de terenuri.

Mijloacele fixe sunt formate dintr-o mare varietate de bunuri durabile, care în contabilitatea actuală sunt clasificate şi se înregistrează cu ajutorul următoarelor conturi de gradul I şi II:

212 Construcţii;

213 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii;

2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru);

2132 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare;

2133 Mijloace de transport;

2134 Animale şi plantaţii;

214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

Actualele reglementări contabile subliniază că activele corporale se înregistrează în contabilitate şi sunt recunoscute în bilanţul contabil numai dacă se estimează că vor genera beneficii economice pentru persoana juridică, iar costul lor poate fi evaluat în mod credibil.

Pentru a fi considerate şi înregistrate ca imobilizări corporale, bunurile/activele respective trebuie *să îndeplinească următoarele condiţii:*

a) sunt deţinute de întreprindere pentru a fi utilizate în producţia proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an;

c) au valoare mai mare decât limita prevăzută prin reglementările legale în vigoare.

La imobilizările corporale se ţine contabilitate sintetică şi analitică.

În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidenţiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, silvice, terenuri fără construcţii, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcţii şi altele.

La celelalte imobilizări corporale, contabilitatea analitică se ţine pe fiecare *obiect de evidenţă*, prin care se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte, cu toate dispozitivele şi accesoriile acestuia, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitate, o funcţie distinctă.

Imobilizările corporale pot intra în patrimoniul unei întreprinderi pe următoarele căi:

– aport la capitalul societății;
– achiziționarea de la furnizori;
– din producție proprie;
– cu titlu gratuit, prin donații etc.;
– plusuri la inventariere.

Evaluarea la intrarea în patrimoniu a imobilizărilor corporale se face potrivit reglementărilor prevăzute în subcapitolul 6.2, în conformitate cu modalitatea de intrare în întreprindere.

Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

Costul reparațiilor făcute pentru asigurarea utilizării continue a imobilizărilor se înregistrează drept cheltuială curentă a perioadei în care s-au efectuat reparațiile. Costul lucrărilor de modernizare care conduc la obținerea de beneficii suplimentare va fi recunoscut ca o componentă a activului respectiv.

În bilanțul contabil, imobilizările corporale se reflectă la valoarea reală, netă, care se determină prin scăderea amortizării cumulate şi a provizioanelor cumulate din depreciere.

Căile de ieşire sau de scoatere din evidență a imobilizărilor corporale din patrimoniu sunt:

a) casarea şi cedarea, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat în utilizarea ulterioară a imobilizărilor respective.

Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 306/2002, precizează: **câştigurile**, respectiv **pierderile** obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie *determinate ca diferență între veniturile generate de cedare şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acesteia* şi se înregistrează ca *venit*, respectiv *cheltuială*, în contul de profit şi pierdere (121);

b) *distrugere, totală sau parțială*, din culpă şi prin asimilare, lipsuri la inventar, imputabile celor vinovați.

În acest caz se constituie şi se înregistrează creanțe (debite) asupra persoanelor vinovate, creanțe care trebuie încasate de la debitori.

Situații aparte iau naştere în cazul *deprecierii* şi al *compensațiilor* de la terți.

Reglementările contabile actuale prevăd că deprecierea activelor se evidențiază în momentul constatării acesteia, iar dreptul de a încasa compensațiile se evidențiază (înregistrează) conform contabilității de angajamente.

Compensațiile pot să apară şi trebuie înregistrate în contabilitate, de exemplu, în următoarele situații:

– dezastre naturale sau furt de imobilizări, pentru care se cuvin sume corespunzătoare de la societățile de asigurare cu care s-au încheiat contracte de asigurare;
– terenuri expropriate pentru care se acordă indemnizații de către guvern.

Imobilizările corporale *pot fi supuse reevaluării*, care trebuie să se efectueze potrivit reglementărilor legale. În acest caz, ele sunt prezentate în bilanț la valoarea reevaluată şi nu la costul lor istoric.

Reevaluarea se face, cu excepţiile prevăzute, la *valoarea justă*, care se determină pe baza evaluărilor efectuate, de regulă, de *evaluatori autorizaţi*. Valoarea astfel rezultată ia locul costului de achiziţie/costului de producţie sau oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ; regulile privind amortizarea activului/activelor reevaluate se vor aplica la valoarea rezultată din procesul reevaluării.

Reglementările contabile actuale prevăd că elementele dintr-o **clasă de imobilizări corporale** sunt reevaluate simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă şi raportarea în situaţiile financiare anuale simplificate a unor valori care sunt o combinaţie de costuri şi valori calculate la date diferite. Ele precizează că, dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din clasa respectivă trebuie reevaluate, cu excepţia situaţiei când nu există nici o **piaţă activă** pentru acel bun.

(O clasă de imobilizări corporale este o grupare de active de aceeaşi natură şi utilizări similare, aflate în exploatarea unei persoane juridice. exemple: terenuri; clădiri; maşini şi echipamente; nave; aeronave etc.

Piaţa activă este acea piaţă care întruneşte cumulativ următoarele condiţii:

1. elementele comercializate sunt omogene;
2. pot fi găsiţi în permanenţă cumpărători şi vânzători interesaţi;
3. preţurile sunt cunoscute de către public.)

Dacă un bun dintr-o clasă de active reevaluate nu poate fi reevaluat din cauza absenţei unei pieţe active, bunul respectiv trebuie înscris în bilanţ la cost, mai puţin amortizarea cumulată şi pierderile din depreciere cumulate.

Dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale reevaluate nu mai poate fi determinată prin referinţă la o piaţă activă, valoarea activului prezentat în bilanţ trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări (din care se scad amortizarea şi provizioanele pentru depreciere cumulate).

În situaţia în care rezultatul reevaluării prezintă *o creştere* faţă de valoarea contabilă netă, aceasta se tratează ca o creştere a rezervei din reevaluare (cont 105), dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă respectivului activ sau ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ. În situaţia în care rezultatul reevaluării este *o descreştere* a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare (cont 105), cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială. Documentele de bază folosite pentru contabilitatea imobilizărilor corporale sunt: factura; registrul numerelor de inventar; fişa mijlocului fix; bonul de mişcare a mijloacelor fixe; procesul verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale; procesul verbal de recepţie, procesul verbal de punere în funcţiune ş.a.

Conturile de imobilizări corporale au funcţie de activ.

Se debitează cu:

– valoarea imobilizărilor corporale achiziţionate de la furnizori, realizate din producţie proprie, primite ca aport la capitalul social, cu titlu gratuit sau în regim de leasing financiar (prin creditul conturilor 404; 231; 456; 722; 131; 167);

– valoarea creşterii rezultate din reevaluarea activelor imobilizate (105);

– valoarea amortizării investiţiilor efectuate de chiriaşi la imobilizările primite cu chirie şi restituite proprietarului (281).

Se creditează cu:

– valoarea imobilizărilor corporale cedate sau scoase din evidenţă (281, 658);

– valoarea activelor imobilizate retrase de către aportori (acţionari, asociaţi etc.);

– imobilizările cedate în regim de leasing financiar (267);

– valoarea descreşterii rezultate din reevaluare (105).

Soldul debitor al conturilor reprezintă valoarea contabilă a activelor imobilizate existente în patrimoniul firmei respective.

Formulele contabile-cadru pentru înregistrarea în contabilitate a principalelor operaţiuni cu imobilizări necorporale şi corporale sunt:

1. Imobilizări corporale obţinute din producţie proprie:

%	=	233, 721
203, 205, 208		

2. Intrarea în patrimoniul firmei de imobilizări necorporale ca aport la capitalul societăţii comerciale:

%	=	456
201, 203, 205, 211, 212, 213, 214, 4426		

3. Intrarea de imobilizări corporale prin achiziţionare de la furnizorii de imobilizări:

%	=	404
211,212,213,214,4426		*Furnizori de imobilizări*

4. Imobilizări corporale obţinute din producţie proprie:

%	=	231, 722
211, 212, 213		

5. Ieşirea imobilizărilor prin vânzare:

461	=	758
Debitori diverşi		*Alte venituri din exploatare*

6. Scoaterea din evidenţă:

%	=	203, 205, 208, 211, 212, 213, 214
658 *Valoarea neamortizată*		
280, 281 *Amortizarea*		

Punerea în funcţiune de noi mijloace fixe, dezvoltarea capacităţilor de producţie se realizează pe baza investiţiilor.

Investiţiile reprezintă totalitatea cheltuielilor băneşti şi materiale efectuate pentru crearea de noi capacităţi de producţie, pentru reconstrucţia, dezvoltarea şi modernizarea celor existente. În acest cadru, activitatea de investiţii are un caracter complex şi necesită un timp mai mare decât cel necesar pentru simpla achiziţionare a unor mijloace fixe care nu necesită lucrări de construcţii-montaj (achiziţionarea de tractoare, autocamioane, sau a altor bunuri asemănătoare); ea cuprinde proiectarea, achiziţionarea utilajelor şi materialelor, construcţiile şi montajului, probele tehnologice (în cazul în care ele sunt necesare) etc.

Ca urmare, decizia financiară legată de investiţii, precum şi contabilitatea acestora necesită cunoaşterea temeinică a specificului procesului de investiţii şi dimensionarea corectă a surselor de asigurare.

Contabilitatea investiţiilor şi a cheltuielilor similare se ţine cu ajutorul următoarelor conturi:

231 Imobilizări corporale în curs (de realizare);
232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale;
233 Imobilizări necorporale în curs;
234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale.

Conturile 231 şi 233 evidenţiază valoarea imobilizărilor corporale, respectiv necorporale aflate în proces de realizare: ele *se debitează* cu valoarea imobilizărilor facturate de furnizori, prin creditul contului 404 „Furnizori de imobilizări", cu valoarea imobilizărilor realizate pe cont propriu (722, respectiv 721) sau intrate ca aport la capital (456). *Se creditează* cu valoarea imobilizărilor corporale/necorporale în curs recepţionate ca finite (212, 213, 214), cu valoarea celor cedate (658), precum şi a celor aportate şi retrase.

În conturile de avansuri se înregistrează valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări, având funcţia *de activ*.

Soldul debitor al acestor conturi semnifică valoarea imobilizărilor aflate în curs de realizare, respectiv a avansurilor acordate.

Imobilizările sunt supuse procesului de amortizare.

Prin **amortizare** se înţelege atât procesul de recuperare a valorii prin includerea treptată a acesteia în costul de producţie, pe măsura uzurii, cât şi acea parte din valoare care se recuperează prin includerea ei în costul de producţie.

Valoarea amortizabilă a unei imobilizări este egală cu valoarea contabilă.

Amortizarea se determină prin aplicarea cotelor stabilite de amortizare *asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe*. Ea se calculează de la data punerii în funcţiune a mijloacelor fixe şi până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor şi condiţiilor de utilizare a acestora. Ea trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei de viaţă utile a activului.

Amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale *înregistrează micşorarea ireversibilă* a valorii acestora, determinată de uzură.

În cazul în care mijloacele fixe sunt concesionate, luate cu chirie sau în locaţie de gestiune, amortizarea acestora se calculează şi se înregistrează în contabilitate nu de către cel care le foloseşte, ci de unitatea care le are în proprietate.

În determinarea amortizării, care presupune elaborarea şi respectarea unui program concret pentru fiecare mijloc sau categorie de mijloace fixe, trebuie să se ţină seama de următoarele elemente:

– valoarea de intrare sau de inventar;

– durata normată de funcţionare, care se determină prin mijloace tehnice etc., ţinând seama de uzura fizică şi morală;

– regimul de amortizare, normele legale şi condiţiile de utilizare.

Pentru amortizarea mijloacelor fixe, agenţii economici pot utiliza unul din următoarele *regimuri de amortizare*:

a) amortizarea liniară;

b) amortizarea degresivă;

c) amortizarea accelerată.

A. **Amortizarea liniară** se realizează prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporţional cu valoarea şi cu durata normată de utilizare a activelor.

Ea se calculează prin aplicarea cotei medii anuale de amortizare la valoarea de intrare a mijlocului fix. De exemplu, dacă durata normală de funcţionare este de 5 ani, cota anuală de amortizare este de 20%, iar la o durată de 20 de ani, cota anuală va fi de 5% din valoarea contabilă.

B. **Amortizarea degresivă** constă în multiplicarea cotelor de amortizare lineară cu coeficienţii prevăzuţi de lege, care sunt diferenţiaţi, dar descrescători.

C. **Amortizarea accelerată**, care constă în calcularea în primul an de funcţionare a unui activ imobilizat (mijloc fix) a unei amortizări mai mari, prevăzută de lege (de ex. 50%) din valoarea contabilă, după care, în exerciţiile următoare, amortizarea se calculează după regimul amortizării lineare.

Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială. Terenurile nu se amortizează. Se amortizează numai amenajările la terenuri.

Contabilitatea amortizării se ţine distinct pe categorii şi obiecte de evidenţă. În acest scop sunt folosite conturile din grupa **28 „Amortizări privind imobilizările”**:

280 Amortizări privind imobilizările necorporale;

2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire;

2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare;

2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi a altor drepturi şi valori similare;

2807 Amortizarea fondului comercial;

2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale;

281 Amortizări privind imobilizările corporale;

2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri;

2812 Amortizarea construcţiilor;

2813 Amortizarea instalaţiilor;

2814 Amortizarea altor imobilizări corporale.

Toate acestea sunt conturi *de pasiv*, cu rol rectificativ. *În creditul* lor se înregistrează valoarea amortizării aferente imobilizărilor necorporale sau corporale, după caz:

Formula contabilă-cadru pentru această înregistrare este următoarea:

681	=	%
Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele		280 *Amortizări privind imobilizările necorporale* 281 *Amortizări privind imobilizările corporale*

În debitul conturilor de amortizări se înregistrează amortizarea aferentă imobilizărilor – necorporale sau corporale, vândute sau scoase din activ –, prin creditul conturilor 201, 203, 205, după caz, în cazul imobilizărilor necorporale, sau prin contul 212, 213, 214, pentru celelalte.

În acest din urmă caz formula contabilă este următoarea:

281	=	212 – 214
Amortizări privind imobilizările corporale		*Imobilizări corporale*

Dacă mijlocul scos din activ nu este complet amortizat, înregistrarea este:

%	=	212 – 214
281 *Amortizări*		*Imobilizări corporale*
672 *Cheltuieli privind operaţiunile de capital*		

- *Soldul creditor* al conturilor analizate evidenţiază amortizarea calculată şi aferentă imobilizărilor.

Contul 281 *corectează valoarea mijloacelor fixe* înregistrate în activ la valoarea de intrare şi permite determinarea valorii nete (sau reale) a acestora:

Valoarea de intrare – amortizarea = valoarea netă (reală)

Amortizarea mijloacelor fixe este folosită pentru achiziţionarea, constituirea şi punerea în funcţiune a unor noi mijloace fixe, prin înlocuirea celor scoase din funcţiune sau prin dezvoltarea capacităţilor existente. În acest scop, amortizarea alimentează – aşa cum s-a arătat mai înainte – fondul de dezvoltare.

Aplicaţie

După cele analizate până acum, este posibilă prezentarea modului în care se înregistrează principalele operaţiuni privitoare la intrarea şi ieşirea de mijloace fixe.

1. Intrarea de mijloace fixe – construcţii – prin aportul în natură al asociaţilor, la preţul convenit de 5.000.000 u.m., conform contractului de asociere şi procesului-verbal de recepţie.

212	=	456	D	C
Construcţii		*Decontări cu asociaţii privind capitalul*	5.000.000	5.000.000

2. Achiziţionarea de mijloace fixe de la furnizori (mijloace de transport, care nu necesită lucrări de construcţii-montaj) în valoare de 3.000.000 u.m.

2133	=	404	D	C
Mijloace de transport		*Furnizori de imobilizări**)	3.000.000	3.000.000

*) Facem abstracţie de T.V.A.

3. Intrarea mijloacelor fixe din producție proprie, prin investiții, în valoare de 15.000.000 u.m.; ele constau din utilaje achiziționate de la furnizori şi montate în întreprindere.

2131	=	722	D	C
Maşini, utilaje şi instalații de lucru		*Venituri din producția de imobilizări*	15.000.000	15.000.000

4. Amortizarea mijloacelor fixe se înregistrează lunar potrivit regimului şi normelor de amortizare. La regim linear de amortizare şi pe baza unor durate normate de funcționare diferite, pe categorii de mijloace (50 de ani la clădiri, 5 ani la mijloace de transport şi 10 ani la maşini şi utilaje) presupunem că valoarea anuală a amortizării care se înregistrează în contabilitate este de 2.200.000 u.m. şi se înregistrează astfel:

681	=	281	D	C
Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele		*Amortizări privind imobilizările corporale*	2.200.000	2.200.000
		2812 *Amortizarea construcțiilor*		100.000
		2813 *Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport etc.*		2.100.000
		(din care: mijloace de transport)		(600.000)

6.4.3. Conturile de imobilizări financiare

Imobilizările financiare sunt formate din titlurile de participare, interesele de participare deținute, creanțele imobilizate şi alte titluri asemănătoare.

Contabilitatea acestora se ține cu ajutorul conturilor din grupa **26 „Imobilizări financiare"**.

Aceasta conține următoarele conturi de gr. I şi II:

261 Titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului;
262 Titluri de participare deținute la societăți din afara grupului;
263 Imobilizări financiare sub formă de interese de participare;
265 Alte titluri imobilizate;
267 Creanțe imobilizate;
2671 Sume datorate de filiale;
2672 Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale;
2673 Împrumuturi acordate pe termen lung;
2674 Dobânda aferentă împrumuturilor pe termen lung;
2675 Creanțe legate de interesele de participare;
2676 Dobânda aferentă creanțelor legate de participare;
2677 Acțiuni proprii – active imobilizate;
2678 Alte creanțe imobilizate;
2679 Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate;
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare.

Titlurile de participare reprezintă drepturile sub formă de acţiuni şi alte titluri cu venit variabil deţinute de o societate în capitalul altor societăţi comerciale, a căror deţinere pe o perioadă îndelungată este considerată utilă.

Contabilitatea acestora se ţine distinct, după forma de participare: la filiale din cadrul grupului, cu ajutorul contului **261**, respectiv la societăţi din afara grupului, cu ajutorul contului **262**.

Ambele conturi au funcţia *de activ. Se debitează* cu:

– valoarea titlurilor de participare dobândite prin achiziţie sau aport la capitalul social al filialelor din cadrul grupului/al societăţilor din afara grupului prin creditul conturilor 404, 512, 531, 269 etc.;

– diferenţa dintre valoarea titlurilor dobândite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale aportate (prin creditul contului 106);

– valoarea titlurilor primite ca urmare a reinvestirii dividendelor cuvenite din profitul net (761).

În creditul conturilor 261 şi 262 se înregistrează:

– valoarea cheltuielilor privind titlurile de participare deţinute, cedate (664);

– diferenţa dintre valoarea titlurilor cedate sau retrase şi valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau mijloacelor fixe, respectiv valoarea terenurilor aportate (106).

Soldul debitor al conturilor reprezintă valoarea titlurilor de participare existente în portofoliul societăţii comerciale participatoare.

Interesele de participare reprezintă drepturi deţinute în capitalul altei societăţi comerciale. Reglementările contabile simplificate, armonizate precizează că interesele de participare *sunt deţinute pe termen lung în scopul garantării contribuţiei la activităţile persoanei juridice respective. Ele cuprind investiţii în întreprinderi asociate şi investiţii strategice.*

O participare de 10% până la 20% la capitalul altei societăţi este considerată **o investiţie strategică**. Titlurile de participare deţinute în capitalul întreprinderilor asociate într-o proporţie de 20-50% asigură posibilitatea exercitării unei influenţe semnificative.

Dacă o societate deţine controlul asupra unei alte societăţi, aceasta din urmă este filială pentru prima societate-mamă.

Controlul reprezintă capacitatea de a conduce politicile financiare şi operaţionale ale unei societăţi, pentru a obţine beneficii.

Contul **263 „Imobilizări financiare sub formă de interese de participare"**, permite ţinerea evidenţei titlurilor sub forma intereselor de participare, pe care persoana juridică le deţine în vederea realizării unor venituri financiare, fără intervenţia în gestiunea societăţilor la care sunt deţinute titlurile. Este un cont *de activ*.

Se debitează cu:

– valoarea titlurilor dobândite prin achiziţie sau aport la capital, prin creditul conturilor: 404; 512; 531; 269; 205; 208; 211; 212; 213; 214; 301; 302; 303; 331; 332; 341 la 346, 361, 371, 381;

– valoarea titlurilor primite ca urmare a reinvestirii dividendelor cuvenite din profitul net (761).

Contul 263 *se creditează* cu valoarea cheltuielilor privind titlurile cedate (664).

Creanțele imobilizate (contul 267) reprezintă drepturile pe care le posedă o persoană juridică rezultate din acordarea unor împrumuturi pe termen lung, acordate societăților la care deține titluri de participare sau interese de participare.

Ele îmbracă mai multe forme, înregistrate în contabilitate prin conturi de gr. II, intitulate ca şi formele (a se vedea conturile 2671, 2673, 2675, 2677).

Contul 267 are funcție *de activ. Se debitează* cu:

– valoarea împrumuturilor acordate şi a veniturilor din dobânzi aferente creanțelor imobilizate, precum şi a garanțiilor depuse la furnizori (prin creditul conturilor: 269, 512, 531, 763);

– valoarea împrumuturilor pe termen lung şi a dobânzilor aferente pentru bunurile cedate în regim de leasing financiar (211, 212, 213, 214, 472);

– diferențele favorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate în valută, rezultate din evaluarea acestora la cursul de la închiderea exercițiului (765).

În creditul contului 267 se înregistrează:

– valoarea creanțelor imobilizate şi a dobânzilor aferente încasate, precum şi a garanțiilor restituite de furnizori (512, 531);

– diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate, rezultate în urma încasării creanțelor sau evaluării acestora la cursul de la închiderea exercițiului (665);

– valoarea dobânzii facturate de locator în cazul leasingului financiar (411);

– valoarea pierderilor de creanțe imobilizate (663) etc.

Soldul debitor al contului evidențiază valoarea împrumuturilor acordate şi a altor creanțe imobilizate.

La „Alte creanțe" se înregistrează garanțiile, depozitele şi cauțiunile depuse de unitate la terți.

Contul **269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"** ține evidența sumelor datorate de societatea comercială pentru achiziționarea de imobilizări financiare prin societățile specializate a acționa pe piața financiară. El are funcție *de pasiv*.

6.4.4. Conturile de provizioane pentru deprecierea imobilizărilor

Deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale şi financiare determină necesitatea de provizioane. Ele se constituie ca şi celelalte categorii de provizioane, pe seama cheltuielilor, de regulă la finele exercițiului de gestiune, cu ocazia inventarierii.

Contabilitatea acestora se ține cu ajutorul conturilor din grupa **29 „Provizioane privind deprecierea imobilizărilor"**, care sunt:

290 Provizioane privind deprecierea imobilizărilor necorporale;

291 Provizioane privind deprecierea imobilizărilor corporale;

293 Provizioane privind deprecierea imobilizărilor în curs;

296 Provizioane privind deprecierea imobilizărilor financiare.

Toate acestea sunt conturi *de pasiv*, care *se creditează* cu cheltuielile aferente fiecăruia din aceste provizioane privind deprecierea imobilizărilor respective şi *se debitează* cu sumele reprezentând reluarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor (necorporale, corporale, în curs sau financiare, după caz) anulate.

6.5. Conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie

Stocurile fac parte din activele circulante ale întreprinderii şi sunt necesare realizării operațiunilor de exploatare. Constituirea de stocuri trebuie să asigure desfăşurarea ritmică a procesului de producție şi desfacere. Dimensionarea optimă şi accelerarea vitezei lor de rotație influențează volumul resurselor băneşti necesare finanțării, precum şi rezultatele financiare înregistrate.

6.5.1. Conceptul şi structura

Marea diversitate a componentelor stocurilor şi producției în curs de execuție necesită precizarea naturii, conținutului şi sferei lor de cuprindere. Stocurile sunt definite ca ansamblul de bunuri sau de servicii care intervin în ciclul de exploatare al întreprinderii pentru a fi fie vândute, fie consumate la prima utilizare[6]. Prin acesta, stocurile şi producția în curs de execuție se disting de valorile imobilizate.

Conform reglementărilor în vigoare, **stocurile** reprezintă activele circulante deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activității, în curs de producție în vederea vânzării sau sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

În contabilitatea financiară a întreprinderii, stocurile sunt clasificate după mai multe criterii: forma fizică, destinație, faza ciclului de exploatare, locul de creare a gestiunilor[7].

În cadrul stocurilor propriu-zise se cuprind:

a) **mărfurile**, respectiv bunurile pe care unitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinului propriu;

b) **materiile prime**, care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;

c) **materialele consumabile**, (materiale auxiliare, combustibili, ambalaje, piese de schimb, semințe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile), care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;

d) **materiale de natura obiectelor de inventar**;

e) **produsele**, respectiv:

– semifabricatele, prin care se înțelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților;

– produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație şi nu mai au anevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;

– rebuturile, materialele recuperabile sau deşeurile;

f) **animalele şi păsările**;

---

[6] A. Silem, *Encyclopédie de l'économie et de la gestion*, Hachette, Paris, 1994, p. 511-512.

[7] Mihai Ristea, Mihai Dima, *Contabilitatea societăților comerciale*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2002, p. 186.

g) **ambalajele**, care includ ambalajele refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte;

h) **producția în curs de execuție**, care reprezintă producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție sau neterminate.

În cadrul stocurilor se includ și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignație la terți, care se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii de structuri. Contabilitatea are sarcina de a urmări operativ procesul de aprovizionare: să înregistreze consumurile de materii prime și materiale, să asigure gestionarea corespunzătoare a stocurilor și reducerea imobilizărilor ca o componentă a aprovizionării tehnico-materiale. Datorită multiplelor funcții pe care le îndeplinesc, a implicațiilor asupra utilizării capacităților de producție, resurselor de muncă, asigurării resurselor materiale necesare proceselor productive, este necesară adaptarea nivelului stocurilor la condițiile nou create în economie, evidența și controlul integrității lor. Gestiunea analitică a stocurilor prezintă importanță nu numai pentru întreprindere. Metodele de evaluare a stocurilor au efecte atât asupra rentabilității, cât și asupra fiscalității.

6.5.2. Organizarea contabilităţii stocurilor

Modelul de contabilitate a stocurilor adoptat în România răspunde cerințelor cuprinse în Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

Potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric, prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

În condițiile folosirii **inventarului permanent**, în contabilitate se înregistrează toate operațiile de intrare și de ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât și valoric. Pe parcursul exercițiului financiar, achiziționările de materiale și mărfuri din exteriorul întreprinderii se înregistrează la costul de achiziție în debitul conturilor de stocuri în corespondență cu conturile de terți dacă se înregistrează obligațiile de plată, sau în corespondență cu conturile financiare dacă se utilizează instrumente de plată imediată.

Pe măsura ieșirilor se creditează conturile de stocuri. La sfârșitul exercițiului financiar, ca urmare a înregistrărilor de intrări și ieșiri de materiale, între inventarul scriptic reflectat de soldul conturilor de stocuri și inventarul faptic efectuat, pot să apară unele diferențe.

Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate *pe baza inventarierii la finele perioadei*. În acest caz, ieșirile se determină ca diferență între valoarea stocului inițial plus valoarea intrărilor și valoarea stocului final, determinate pe baza inventarierii. Contabilitatea stocurilor de materiale și mărfuri trebuie să asigure egalitatea balanțieră:

$$\textit{stocul final} = \textit{stocul inițial} + \textit{intrări} - \textit{ieșiri}$$

În cadrul inventarului intermitent, conturile de stocuri sunt folosite numai pentru urmărirea intermitentă a soldurilor. Ele sunt folosite la sfârşitul exercițiului financiar, creditându-se cu soldurile inițiale şi debitându-se cu soldurile finale, respectiv cu valoarea stocurilor stabilită la finele exercițiului financiar pe bază de inventar.

O problemă importantă a contabilității stocurilor şi producției în curs de execuție o reprezintă evaluarea şi înregistrarea acestora la intrarea în patrimoniul întreprinderii. În scopul alinierii la standardele internaționale, art. 7 din Legea contabilității arată că: „înregistrarea în contabilitate a elementelor de activ se face la costul de achiziție, de producție sau la valoarea justă pentru alte intrări decât cele prin achiziție sau producție, după caz."

În scopul evaluării elementelor patrimoniale se folosesc mai multe metode. Una dintre cerințele organizării contabilității stocurilor şi a producției în curs o reprezintă menținerea aceleiaşi metode de evaluare în tot cursul exercițiului, precum şi de la un exercițiu la altul. În cazul în care aceste metode sunt schimbate, este necesară precizarea unor informații în notele explicative privind motivul schimbării metodei şi efectele acestei schimbări asupra rezultatului exercițiului.

La intrarea în patrimoniu, *stocurile sunt evaluate la costul istoric,* care poate fi identificat prin *costul de achiziție*, pentru stocurile cumpărate, *costul de producție* pentru stocurile fabricate de întreprindere, *valoarea de aport* stabilită în urma evaluării pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social, respectiv *valoarea justă* pentru bunurile obținute cu titlu gratuit.

Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârşitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice şi evaluarea acesteia la costurile de producție. Reamintim că, potrivit reglementărilor, costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare şi prin alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.

Costul de producție se determină prin adăugarea la costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor consumate a costurilor înregistrate de întreprindere, care sunt direct atribuite producerii acelui bun.

Evaluarea activelor circulante materiale are loc la intrarea în patrimoniu, cu ocazia inventarierii, la închiderea exercițiului financiar (evaluarea bilanțieră) şi la ieşirea din patrimoniu sau la darea în consum.

Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, prevăd neincluderea în costul stocurilor a pierderilor de materiale, manoperei sau altor costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, a cheltuielilor de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație, a regiilor (cheltuielilor generale sau de administrație) care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi la locul final, precum şi a costurilor de desfacere.

La ieşirea din patrimoniu, stocurilor materiale se evaluează şi se înregistrează în contabilitate folosind metoda „costului mediu ponderat" (CMP), metoda „primei intrări – primei ieşiri" (first in, first aut – FIFO) sau metoda „ultimei intrări – primei ieşiri" (last in, first aut – LIFO).

Metoda **„costului mediu ponderat"** (CMP) presupune calculare a costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei şi a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei.

Potrivit metodei **„primei intrări – primei ieşiri (FIFO)"**, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului următor, în ordine cronologică. Potrivit **metodei „ultimei intrări – primei ieşiri" (LIFO)**, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului anterior, în ordine cronologică.

Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a materiilor prime, produselor, mărfurilor şi a altor bunuri de natura stocurilor se poate face, în funcție de specificul activității, folosind şi metoda costului standard (în activitatea de producție) sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienței şi capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic şi ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului, prin contul „Diferențe de preț".

Metoda prețului cu amănuntul este utilizată pentru a determina costul stocurilor de articole cu mişcare rapidă care au marje similare şi pentru care nu este practic să se utilizeze altă metodă.

Evaluarea stocurilor se realizează în funcție de mai multe criterii: structura sortimentală, fiscalitate şi rentabilitate. Pe baza acestora este adaptată metoda de contabilitate pentru evidența stocurilor. Rezultatele evaluării stocurilor la sfârşitul perioadei pot conduce la supra- sau subevaluarea profitului, iar pe această bază la nerespectarea cerințelor principiului prudenței. Astfel, orice supraevaluare a bunurilor rămase în stoc la sfârşitul perioadei conduce la creşterea rezultatului, care la rândul său formează obiectul impozitării şi distribuirii ca dividende.

În practica relațiilor dintre agenții economici pot apărea şi situații în care valorile materiale să reprezinte proprietatea unității patrimoniale respective, dar să se afle în custodie, în prelucrare sau consignație la terți, înregistrarea făcându-se distinct în contabilitate pe categorii de stocuri. Valoarea bunurilor materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignație se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului.

În organizarea evidenței stocurilor materiale, în strânsă dependență cu contabilitatea sintetică, s-a dezvoltat şi contabilitatea analitică a stocurilor, menită să ofere informații suplimentare privind existența şi mişcarea acestora.

În practica financiară şi contabilă, circuitul mijloacelor circulante materiale este însoțit de o serie de documente care certifică livrarea, transportul, recepția şi condițiile de plată. Astfel, furnizorul expediază materialele respective întocmind documente ca: factura, dispoziția de livrare, avizul de expediere şi documentele de transport.

Materialele sosite în întreprindere se predau la depozit, unde se face recepţia cantitativă şi calitativă. Cu acest prilej se întocmeşte nota de recepţie şi constatare de diferenţe. Evidenţa în magaziile întreprinderii a materialelor se ţine cu ajutorul notelor de intrare-recepţie (NIR). Documentele întocmite sunt transmise serviciilor aprovizionare, respectiv financiar, acesta din urmă întocmind şi formele pentru decontarea sumelor respective.

Ulterior, documentele se predau la contabilitatea materialelor pentru evidenţa operativă. Această evidenţă se ţine cu ajutorul fişelor de magazie.

Pentru materialele ieşite şi date în consum în secţii se folosesc următoarele documente: bonul de consum, care poate fi individual sau colectiv, fişa limită de consum.

6.5.3. Contabilitatea stocurilor de materii şi materiale

Evidenţa constituirii şi mişcării stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie se realizează prin costurile ce formează conţinutul **clasei a 3-a**, denumită **„Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie”**.

În cadrul Planului de conturi general, din clasa a 3-a face parte grupa 30 „Stocuri de materii prime şi materiale”, cu următoarele conturi sintetice: contul 301 „Materii prime”, contul 302 „Materiale consumabile”, contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale”.

Conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie au funcţie contabilă *de activ*. *Se debitează* cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea unităţii patrimoniale prin achiziţionarea de la furnizori, realizate din producţia proprie şi din alte surse. *Se creditează* cu valoarea stocurilor ieşite din gestiunea unităţii patrimoniale prin consum, vânzare şi alte destinaţii. *Soldul* conturilor este debitor şi reprezintă valoarea bunurilor şi serviciilor în stoc sau în sold la sfârşitul exerciţiului financiar.

Conţinutul şi funcţia contabilă a conturilor de stocuri se diferenţiază în raport de metoda inventarului (permanent sau intermitent) utilizat pentru evidenţa mişcării stocurilor. Astfel, în cazul folosirii *metodei inventarului permanent*, conturile de stocuri şi comenzi în curs de execuţie se debitează cu intrările de valori materiale şi se creditează cu ieşirile de valori materiale.

În cazul utilizării *metodei inventarului intermitent*, la încheierea exerciţiului financiar, în debitul conturilor se înregistrează stocurile de la sfârşitul perioadei, determinate prin inventariere, iar la deschiderea exerciţiului, în credit, stocurile de la începutul perioadei în categoria cheltuielilor, pentru perioada următoare de gestiune, în cazul materialelor şi mărfurilor şi ca venituri, în cazul produselor şi producţiei în curs de fabricaţie.

Contul **301 „Materii prime”** asigură evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de materii prime, aflate în proprietatea unităţii, care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit, integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată.

Este un cont *de activ*. *În debitul* său, aplicând inventarul permanent, se înregistrează valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime intrate în gestiunea unităţii (achiziţionate cu plată de la furnizori, aduse ca aport în natură la capital, constatate plusuri de inventar ş.a.).

În creditul acestui cont se înregistrează valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime ieşite din gestiune (incluse pe cheltuielile exerciţiului, retragerea aportului în

natură la capital, lipsuri de inventar şi perisabilităţi, date spre prelucrare sau în custodie la terţi ş.a.). Are întotdeauna *sold debitor*, care reprezintă valoarea materiilor prime existente în gestiunea unităţii la preţ de înregistrare.

Contul **302 „Materiale consumabile"** are aceeaşi funcţiune ca şi contul 301 „Materii prime". Cu ajutorul său se ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de materiale consumabile (materiale auxiliare combustibili, ambalaje, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile).

Aşa cum am arătat anterior, componentele stocurilor pot fi evaluate şi la preţuri de înregistrare. În cazul în care apar diferenţe între preţul de înregistrare şi costul de achiziţie, respectiv costul de producţie efectiv, aceasta se înregistrează distinct în contabilitate. În acest scop este folosit contul **308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"**. De fapt, asemenea diferenţe de preţ se înscriu în contabilitate pentru toate elementele de stocuri şi producţie în curs de execuţie.

Contul 308 este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a materiilor prime şi materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar; în debit se înregistrează diferenţele de preţ la materiile prime şi materialele consumabile intrate în gestiunea unităţii, iar în credit diferenţele de preţ aferente celor ieşite din gestiune. Soldul acestui cont pune în evidenţă diferenţele de preţ specifice materiilor prime şi materialelor consumabile existente în gestiunea unităţii. În situaţia aplicării inventarului intermitent, conturile 301 şi 302 *se debitează* numai la sfârşitul perioadei cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor şi materialelor consumabile existente în stoc, prin creditul conturilor 601 şi 602.

Pentru evidenţierea materiilor prime şi a materialelor consumabile aflate spre prelucrare sau în custodie la terţi este folosit contul **351 „Materii şi materiale aflate la terţi"**. Este un cont *de activ*. *În debit* se înregistrează valoarea la preţ de înregistrare a materiilor şi materialelor date spre prelucrare sau în custodie la terţi, iar *în credit* valoarea acestora reintrate în gestiunea unităţii de la terţi. *Soldul* contului reprezintă valoarea materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar trimise la terţi.

Pentru înregistrarea în contabilitate a aprovizionării şi consumului de materii prime şi materiale se folosesc mai multe formule-cadru.

Exemplificăm:

1. Achiziţionarea de la furnizori conform facturilor de materii prime şi materiale:

%	=	401
301 *Materii prime*		*Furnizori*
302 *Materiale consumabile*		

2. Achitarea furnizorilor:

401	=	%
Furnizori		512 *Conturi curente la bănci*
		531 *Casa*

3. Materii prime, materiale date spre prelucrare sau în custodie la terţi:

351	=	%
Materii şi materiale aflate la terţi		301 *Materii prime*
		302 *Materiale consumabile*

4. Consum de materii prime şi materiale consumabile:

601	=	301
Cheltuieli cu materiile prime		*Materii prime*
602	=	302
Cheltuieli cu materiale consumabile		*Materiale consumabile*

6.5.4. Contabilitatea producţiei obţinute

În urma transformării şi prelucrării materiilor prime şi materialelor în cadrul proceselor productive se obțin produsele care, ca obiect al contabilității stocurilor, cuprind produsele finite şi semifabricatele.

În mod corespunzător, grupa **34 „Produse”** din planul de conturi general cuprinde conturile **345 „Produse finite”** şi **341 „Semifabricate”**.

Contul 345 permite evidența stocurilor de produse finite aflate în patrimoniul unității, cât şi a mişcării acestora. Este un cont *de activ*. *În debit* se înregistrează valoarea la preț de înregistrare sau cost de producție a produselor finite intrate în gestiunea unității (realizate din producția proprie, constatate plus de inventar, aduse de la terți). *În credit* se înregistrează valoarea produselor finite ieşite din gestiune prin: vânzare, lipsuri de inventar, trimise la terți ş.a.

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor finite aflate în stoc la sfârşitul perioadei.

Contul 341 funcționează după aceleaşi reguli ca şi contul 345.

Prin natura lor, produsele finite sunt destinate vânzării.

Însă nu întotdeauna produsele finite îşi găsesc imediat desfacerea.

În condițiile economice de piață, variațiile prețurilor, uneori de amplitudini considerabile, comportă unele dificultăți în ceea ce priveşte evaluarea producției finite, stocată sau realizată.

Anumite particularități înregistrează şi organizarea evidenței producției în curs de execuție (producție neterminată).

Producția în curs de execuție reprezintă producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepției tehnologice sau necompletate în întregime. De asemenea, în cadrul producției în curs de execuție se cuprind lucrările şi serviciile, precum şi studiile în curs de execuție sau neterminate.

Pentru evidențierea în contabilitate sunt folosite conturile **331 „Produse în curs de execuție”** şi **332 „Lucrări şi servicii în curs de execuție”**.

Contul 331 este un cont *de activ*. *În debit* se înregistrează valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârşitul perioadei, stabilită pe bază de inventar, iar *în credit*, scăderea din gestiune a valorii producției în curs de

execuţie la începutul perioadei următoare. *Soldul* acestui cont reprezintă costul efectiv al produselor aflate în curs de execuţie.

Contul 332 are aceeaşi funcţiune ca şi contul 321, „Produse în curs de execuţie". *Soldul* său reprezintă valoarea lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie la sfârşitul perioadei.

Articole-cadru de înregistrare:

1. Evidenţierea producţiei lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie la finele perioadei:

331	=	711
Produse în curs de execuţie		*Variaţia stocurilor*
sau		
332		
Lucrări şi servicii în curs de execuţie		

2. Reluarea producţiei lucrărilor şi serviciilor neterminate la începutul perioadei următoare:

711	=	%
		331, 332

3. Obţinerea şi recepţia producţiei finite pe parcursul lunii:

345 *Produse finite*	=	711 *Variaţia stocurilor*

4. Vânzarea către terţi a produselor:

411	=	%
Clienţi		701 la 707
		Venituri din vânzări de produse, prestări de servicii, mărfuri

Concomitent, se înregistrează scoaterea din evidenţă a produselor finite vândute:

711	=	345
Variaţia stocurilor		*Produse finite*

6.5.5. Contabilitatea analitică a stocurilor

Gestionarea corespunzătoare a stocurilor şi reducerea imobilizărilor din stocuri necesită completarea contabilităţii sintetice cu cea analitică. Devine posibilă, astfel, urmărirea existenţei şi mişcării mijloacelor circulante materiale, nu numai global valoric, ci, în unele cazuri, şi pe fiecare fel de materiale în parte, pe locuri de depozitare, precum şi pe gestiuni.

În funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii ale unităţii patrimoniale, în cazul folosirii metodei inventarului permanent, contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza după mai multe metode:

a) **metoda operativ-contabilă** (pe solduri), care constă în ţinerea la locul de depozitare a evidenţei cantitative a bunurilor materiale pe feluri, iar în contabilitate, a evidenţei valorice desfăşurate pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz. Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa depozitelor cu cele din contabilitate se asigură lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative transcrise din fişele de magazie în registrul stocurilor.

b) **metoda cantitativ-valorică** (pe fişe de cont analitic), care constă în ţinerea evidenţei cantitative pe feluri şi bunuri la locul de depozitare, iar în contabilitate, a evidenţei cantitativ-valorice. Contabilitatea stocurilor se desfăşoară pe gestiuni, iar în cadrul acestora, pe feluri de bunuri. În scopul asigurării exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa de la locurile de depozitare şi contabilitate, se face punctajul periodic dintre cantităţile înregistrate în fişele de depozit şi cele din fişele de cont analitic de la contabilitate.

c) **metoda global-valorică**, care constă în ţinerea evidenţei global-valorice, atât la nivelul gestiunii, cât şi în contabilitate.

O asemenea metodă este folosită, în principal, pentru evidenţa mărfurilor şi ambalajelor aflate în unităţile de desfacere cu amănuntul, precum şi pentru alte bunuri. În acest caz, controlul concordanţei înregistrărilor din evidenţa gestiunii cu cea din contabilitate se face periodic.

În vederea evidenţei analitice a materialelor, contul **302 „Materiale consumabile"** se poate desfăşura pe următoarele conturi analitice:

3021 Materiale auxiliare;
3022 Combustibili;
3023 Materiale pentru ambalat;
3024 Piese de schimb;
3025 Seminţe şi materiale de plantat;
3026 Furaje;
3028 Alte materiale consumabile.

Înregistrarea şi urmărirea în dinamică a intrărilor, ieşirilor şi stocurilor se mai poate realiza şi cu ajutorul evidenţei tehnico-operative.

Aceasta se ţine la magazie, zilnic, cu ajutorul fişelor de magazie – în care se înregistrează document cu document toate operaţiile de intrare-ieşire – şi lunar, stocurile din evidenţa magaziei trebuie confruntate cu datele din evidenţa contabilă.

Pentru materialele de natura obiectelor de inventar date în folosinţă se ţine şi o evidenţă operativă, cantitativă, pe persoanele care le au în folosinţă cu ajutorul unei fişe nominale, existentă, de regulă, la magazia întreprinderii.

În scopul determinării valorii materialelor de natura obiectelor de inventar existente în secţiile de fabricaţie, serviciul contabilităţii ţine evidenţă pe fişe global-valorice la nivelul acestora, la care se înregistrează intrările, ieşirile şi apoi se determină soldul acestora.

Înscrierea activităţii agenţilor economici în criteriile de performanţă ale economiei de piaţă necesită decizii optime privind reducerea cheltuielilor de transport, aprovizionare, determinarea nivelului optim al stocurilor. Pentru aceasta este necesară cunoaşterea cât mai exactă a situaţiei stocurilor (a se vedea şi Anexa nr. 1).

Anexa nr. 1

SITUAȚIA STOCURILOR ŞI PRODUCȚIEI ÎN CURS

Sistem de bază

ELEMENTE DE STOCURI	Nr. rd.	EXERCIȚIU FINANCIAR	
		ÎNCHEIAT	PRECEDENT
A	B	1	2
Materii prime	01		
Materiale consumabile	02		
Obiecte de inventar	03		
Producție în curs de execuție	04		
Produse	05		
Stocuri aflate la terți	06		
Animale	07		
Mărfuri	08		
Total stocuri (01 la 08)	09		

Totodată, este necesară respectarea prevederilor legale referitoare la înregistrarea în contabilitate a operațiunilor legate de aprovizionarea şi vânzarea bunurilor materiale.

Astfel, sunt interzise prin lege deținerea de valori materiale şi băneşti, sub orice titlu, a oricăror drepturi şi obligații patrimoniale, precum şi efectuarea de operații patrimoniale fără înregistrarea lor în contabilitate.

În acest scop este obligatorie recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în patrimoniul unității şi înregistrarea lor la locurile de depozitare; bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignație se înregistrează în conturi în afara bilanțului.

În practică pot apărea uneori decalaje pe de o parte, între aprovizionarea şi recepția bunurilor care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea unității patrimoniale şi, pe de altă parte, între vânzarea şi livrarea bunurilor.

În primul caz, bunurile materiale în curs de aprovizionare sau sosite şi recepționate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare de patrimoniu, iar bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrare în gestiune, pe baza recepției şi a documentelor însoțitoare.

În al doilea caz, bunurile se înregistrează ca ieşiri din patrimoniu, fără a mai fi considerate proprietatea unității.

Astfel, bunurile vândute şi nelivrate se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, în timp ce bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieşiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât şi în contabilitate.

Bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări, respectiv la ieşiri, atât în gestiune, cât şi în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

6.5.6. Conturile de provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

Provizioanele pentru deprecierea stocurilor au menirea de a acoperi consecinţele unor riscuri conjuncturale apărute în exerciţiile financiare viitoare. Ele se constituie în perioada curentă în scopul acoperirii riscurilor viitoare.

Aşa cum se subliniază în literatura de specialitate[8], noţiunea de provizioane pentru deprecierea stocurilor comportă o dublă interpretare:

1. O interpretare economică, potrivit căreia aceste provizioane reprezintă o cheltuială la constituire sau majorare, respectiv un venit la diminuare sau anulare.

2. O interpretare contabilă, pe baza căreia provizioanele pentru deprecierea stocurilor constituie o modalitate de rectificare a valorii acestor elemente patrimoniale de la valoarea lor brută (înregistrată în contabilitate în momentul intrării lor în patrimoniu) la valoarea netă (raportată în bilanţul anual).

Potrivit metodologiei adoptate în ţara noastră pentru deprecierea stocurilor de mărfuri, materii prime şi materiale, obiecte de inventar, produse şi alte bunuri materiale, precum şi a producţiei în curs de execuţie, de regulă, la finele exerciţiului, cu ocazia inventarierii, se constituie provizioane pe seama cheltuielilor.

Evidenţa provizioanelor pentru deprecierea stocurilor se ţine cu ajutorul conturilor din grupa **39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie”.**

Această grupă cuprinde conturile:

391 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime;
392 Provizioane pentru deprecierea materialelor;
393 Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie;
394 Provizioane pentru deprecierea produselor;
395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi;
396 Provizioane pentru deprecierea animalelor;
397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor;
398 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor.

Cu ajutorul conturilor din această grupă se ţine evidenţa constituirii, de regulă, la sfârşitul exerciţiului financiar, a provizioanelor pentru deprecierea stocurilor de materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, producţie în curs de execuţie, produse, animale, mărfuri şi ambalaje, precum şi a suplimentării, diminuării sau anulării acestora potrivit legii. Conturile din această grupă sunt conturi *de pasiv*.

În creditul conturilor din grupa 39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie” se înregistrează valoarea pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs, constituite sau suplimentate, potrivit legii, pe feluri de provizioane.

În debitul acestor conturi se înregistrează sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs.

Soldul conturilor reprezintă valoarea provizioanelor constituite la sfârşitul perioadei.

---

[8] Iacob Petru Pântea, Atanasiu Pop (coord.), *Contabilitatea generală a economiei de piaţă*. Ed. Dacia, Cluj-Napoca, 1992, p. 124.

6.6. Conturile de terţi

În mişcarea bunurilor întreprinderilor şi în desfăşurarea activităţilor se formează un sistem complex şi diversificat de relaţii economice şi juridice care pot fi raporturi de schimb, de credit, de plată, de transferuri valorice sau de decontare. Aceste relaţii se concretizează fie în **drepturi de creanţă** asupra clienţilor şi debitorilor, pentru mijloacele economice livrate şi aflate în stadiul decontării, fie în: **obligaţii faţă de furnizori**, pentru bunurile primite dar încă neplătite, **relaţii cu personalul** privind salariile şi obligaţiile sociale, **datorii faţă de bugetul de stat** sub formă de impozite, **relaţii în cadrul grupului şi cu asociaţii**.

În condiţiile dezvoltării mecanismelor economiei de piaţă capătă extindere forme specifice, între care un loc central revine efectelor de comerţ (cambii, bilete de ordin, cecuri), a căror utilizare trebuie reflectată în contabilitate.

Toate acestea sunt *raporturi patrimoniale*, care reflectă schimbări în formele de existenţă a patrimoniului, implică drepturi şi datorii şi comportă răspunderi şi, de aceea, ele fac parte din obiectul de studiu al contabilităţii.

Pentru evidenţa acestor raporturi, contabilitatea foloseşte conturile din **clasa patru** din planul de conturi general, intitulată **„Conturi de terţi"**.

Diversitatea şi complexitatea acestor raporturi pot fi sesizate la simpla enumerare a celor 9 grupe de conturi, fiecare având în componenţă 2 sau mai multe conturi de gr. I:

40 Furnizori şi conturi asimilate;
41 Clienţi şi conturi asimilate;
42 Personal şi conturi asimilate;
43 Asigurări sociale, protecţie socială şi conturi asimilate;
44 Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate;
45 Grup şi asociaţi;
46 Debitori şi creditori diverşi;
47 Conturi de regularizare şi asimilare;
48 Decontări în cadrul unităţii;
49 Provizioane pentru deprecierea creanţelor.

Din punct de vedere al funcţiei contabile, conturile din clasa patru sunt fie *de activ*, – conturile de creanţe, – fie *de pasiv* – conturile de datorii –, fie *bifuncţionale* – conturile de decontări în cadrul unităţii, de impozit pe profit ş.a. –, în funcţie de conţinutul şi natura lor, precum şi de rezultatul decontărilor.

6.6.1. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii şi clienţii

Relaţiile cu furnizorii şi clienţii ocupă un loc central în activitatea întreprinderii. Ele privesc primirea şi respectiv livrarea de produse, executarea de lucrări şi prestarea de servicii şi îmbracă forma *obligaţiilor* faţă de furnizori, respectiv a *drepturilor de creanţă* faţă de clienţi.

Un principiu de bază al contabilităţii acestor raporturi prevede că operaţiunile patrimoniale care privesc livrările de mărfuri şi produse sau serviciile prestate în relaţiile cu furnizorii şi clienţii se înregistrează pe baza documentelor de primire-recepţie, respectiv a celor de livrare (facturi etc.).

Avansurile acordate furnizorilor şi avansurile primite de la clienţi se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

Un alt principiu priveşte **modul de evaluare.**

Potrivit Legii contabilităţii, *creanţele şi datoriile unităţii patrimoniale se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală. Creanţele şi datoriile în devize se înregistrează* în contabilitate atât în *moneda naţională*, la cursul de schimb *în vigoare la data efectuării operaţiunilor, cât şi în devize.*

Contabilitatea furnizorilor şi clienţilor, a celorlalte datorii şi creanţe se ţine *pe categorii, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică.*

În acest sens, în contabilitatea analitică, furnizorii şi clienţii pot fi **interni şi externi**, iar în cadrul acestora, se grupează pe termene de plată sau de încasare (pe termen lung – peste 5 ani; pe termen mediu – 1-5 ani – şi pe termen scurt – sub un an).

În cadrul conturilor de furnizori şi clienţi *se grupează distinct datoriile şi creanţele rezultate din tranzacţiile* cu clauze de rezervă de proprietar.

De asemenea, în contabilitatea analitică se evidenţiază distinct clienţii şi furnizorii la care unitatea patrimonială deţine conturi de participare.

Primul cont folosit în contabilitatea obligaţiilor (datoriilor) şi decontărilor cu furnizorii interni şi externi este contul **401 „Furnizori”.**

Este *cont de pasiv. Se creditează* cu:

– *valoarea la preţ de cumpărare sau standard* (prestabilit) a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, animalelor tinere şi la îngrăşat, mărfurilor şi ambalajelor intrate în patrimoniu, achiziţionate cu titlu oneros de la terţi pe bază de factură, prin debitul conturilor 301, 302, 303, 304, 346, 345, 346, 357, 358, 361, 371, 381 – după caz –, precum şi *cu diferenţele de preţ nefavorabile aferente*, în cazul în care evidenţa acestora se ţine la preţuri standard, prin debitul conturilor 308, 348, 368, 378, 388;

– valoarea materialelor achiziţionate, nestocate şi consumul de energie şi apă (604, 605);

– valoarea ambalajelor care circulă în regim de restituire, facturate de furnizori (409);

– valoarea materiilor prime, materialelor consumabile, mărfurilor etc., achiziţionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (601, 602, 607, 608);

– valoarea lucrărilor executate sau a serviciilor prestate de terţi (611 la 626, 628, 471);

– taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor (4426, 4428);

– diferenţele nefavorabile de curs valutar la sfârşitul exerciţiului financiar, din evaluarea soldului în valută (665).

Contul 401 *se debitează* cu:

– plăţile efectuate către furnizori (162, 512, 531, 541, 542);

– valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit (403);

– diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizor la decontare sau evaluare la sfârşitul exerciţiului (765);

– datoriile prescrise sau anulate (758);

– valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, predate furnizorului (381);

– valoarea avansurilor virate furnizorilor cu ocazia regularizării plăţilor cu aceştia (prin creditul contului 409);

– valoarea sconturilor obţinute de la furnizori (prin creditul contului 767 „Venituri din sconturi obţinute") ş.a.

Soldul creditor al contului exprimă sumele datorate furnizorilor.

În cazul în care obligaţiile faţă de furnizori decurg din livrări de *imobilizări corporale* (bunuri de investiţii şi alte bunuri pentru realizarea unor lucrări de construcţii-montaj etc.) sau necorporale, contabilitatea utilizează contul **404 „Furnizori de imobilizări"**, care este *de pasiv* şi funcţionează ca şi contul „Furnizori". În cazul în care s-au efectuat aprovizionări cu bunuri de la furnizori sau au fost prestate servicii şi executate lucrări a căror valoare (bine cunoscută) trebuie inclusă în cheltuielile exerciţiului care se încheie dar facturile n-au fost încă primite, contabilitatea acestor valori se ţine – până la sosirea facturilor – cu ajutorul contului **408 „Furnizori – facturi nesosite"** – cont *de pasiv*, care *se creditează* cu valoarea facturilor nesosite şi cu diferenţele de curs valutar aferente şi *se debitează* cu valoarea facturilor sosite care se înregistrează, simultan, în creditul contului 401 „Furnizori".

Pentru contabilitatea avansurilor acordate furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de bunuri şi prestaţii de servicii care urmează a fi primite, se foloseşte contul **409, intitulat „Furnizori – debitori"**. Este un cont *de activ*, întrucât, până la primirea materialelor, întreprinderea beneficiară, avansând o sumă de bani, deţine o creanţă asupra furnizorului. El *se debitează* cu sumele transferate ca avans către furnizori şi *se creditează* cu valoarea avansurilor decontate în momentul recepţionării materialelor sau mărfurilor sau cu avansurile restituite.

Formulele contabile utilizate pentru înregistrarea decontării cu furnizorii sunt următoarele (în mii lei):

1) Valoarea materiilor prime recepţionate de întreprindere de la furnizori:

%	=	401	D	C
301 *Materii prime*		*Furnizori*	100.000	119.000
4426 *TVA deductibilă*			19.000	

Înregistrarea de mai sus se face în cazul folosirii *metodei inventarului permanent.*

2) Dacă se utilizează însă metoda *inventarului intermitent,* înregistrarea se face astfel:

%	=	401	D	C
601 *Cheltuieli cu materiile prime*		*Furnizori*	100.000	119.000
4426 *TVA deductibilă*			19.000	

În ambele cazuri înregistrarea se face la preţul de cumpărare plus cheltuielile de transport-aprovizionare (pentru stocuri), alte cheltuieli accesorii şi TVA plătită.

Decontările cu clienţii se înregistrează în contabilitate cu ajutorul contului **411 „Clienţi"**.

Acesta este un cont *de activ* şi se dezvoltă în două conturi de gradul II:

– 4111 Clienţi;

– 4118 Clienţi incerţi sau în litigiu.

Contul 4111 este utilizat pentru evidenţa creanţelor şi decontărilor în relaţiile cu clienţii interni şi externi pentru produse, semifabricate, mărfuri etc. livrate, lucrări executate şi servicii prestate pe bază de facturi.

Se debitează cu:

– valoarea la preţ de vânzare a bunurilor vândute şi a serviciilor prestate, precum şi cu taxa pe valoarea adăugată aferentă, prin creditul conturilor 701 la 708, în funcţie de natura bunurilor livrate şi 4427 şi 4428 pentru TVA.

Formula contabilă prin care se înregistrează această operaţiune este:

4111	=	%	
Clienţi		701 *Venituri din vânzarea produselor finite*	
		4427 *TVA colectată*	

– valoarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, evidenţiate anterior în contul „Clienţi – facturi de întocmit" (prin intermediul contului 418);

– valoarea avansurilor facturate clienţilor (419, 4427);

– valoarea dobânzii facturate de locator în cazul leasingului financiar (267);

– valoarea creanţelor reactivate (754);

– diferenţele favorabile de curs valutar, aferente creanţelor în devize la închiderea exerciţiului financiar (765).

Se creditează cu:

– sumele încasate de la clienţi, potrivit formulei contabile:

%	=	4111
512 *Conturi la bănci*		*Clienţi*
531 *Casa* etc.		

– decontarea avansurilor încasate de la clienţi (419);

– diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor încasate (665);

– valoarea efectelor comerciale (413);

– valoarea sconturilor acordate clienţilor (667);

– diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în valută la sfârşitul exerciţiului (665).

Soldul debitor reprezintă sumele datorate de clienţi.

Prin contul **4118 „Clienţi incerţi sau în litigii"** se realizează evidenţa distinctă a clienţilor rău platnici, incerţi sau cu care întreprinderea se află în litigiu.

Acest cont *se debitează* cu valoarea creanţei incerte sau pentru care s-a deschis acţiune în justiţie.

Formula contabilă de înregistrare este următoarea:

4118 *Clienţi incerţi sau în litigiu* = 4111 *Clienţi*

Se creditează cu:

– sumele încasate de la clienţii incerţi sau în litigiu (prin debitul conturilor 512, 531);

– sumele trecute pe pierderi cu prilejul scăderii din evidenţă a clienţilor în litigiu, ca urmare a insolvabilităţii lor (prin debitul contului 654 „Pierderi din creanţe".

Concomitent, această creanţă trebuie înregistrată în contul 8034 „Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare" (cont în afara bilanţului).

Soldul debitor al contului 4118 evidenţiază valoarea creanţelor incerte sau în litigiu.

În cazul în care s-au efectuat livrări de mărfuri către clienţi, dar nu s-a întocmit factura, înregistrarea livrărilor respective la veniturile exerciţiului la care se referă aceste livrări se face cu ajutorul contului **418 „Clienţi – facturi de întocmit"**, cont *de activ*, care funcţionează ca şi contul 411.

Pentru contabilitatea avansurilor primite de la clienţi se foloseşte contul **419 „Clienţi-creditori"**, care este cont *de pasiv: se creditează* cu valoarea avansurilor pentru livrări de bunuri şi cu diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută şi *se debitează* cu decontarea avansurilor şi cu diferenţele favorabile de curs valutar.

Soldul creditor reprezintă sumele datorate clienţilor creditori.

Aplicaţie

Pentru relevarea modului de reflectare în contabilitate a principalelor operaţiuni economico-financiare legate de decontări cu clienţii presupunem mai multe situaţii:

1. Se înregistrează livrarea de produse finite, rezultate din activitatea de bază a întreprinderii, în valoare de 100.000 u.m. (sumă convenţional mică pentru facilitarea calculelor), la care se va calcula TVA 19%.

4011 =	%	D	C
Clienţi	701 *Venituri din activitatea de bază*	219.000	100.000
	4427 *TVA colectată*		119.000

2. Se înregistrează, la sfârşitul lunii, furnizarea de energie termică în valoare de 50.000 către clientul Y, pentru care nu s-au întocmit facturile.

418 =	%	D	C
Clienţi – facturi de întocmit	702 *Venituri din vânzarea prod. semifabricate*	59.500	50.000
	4428 *TVA neexigibilă*		9.500

3. Se emit facturile pentru produsele livrate anterior şi înregistrate la contul 418.

4111 =	%	D	C
Clienţi	418 *Clienţi – facturi de întocmit*	59.500	59.500

Concomitent se înregistrează TVA colectată:

4428 *TVA neexigibilă*	=	4427 *TVA colectată*	D	C
			9.500	9.500

4. Se încasează, prin bancă, suma datorată de clientul X (119.000).

5121 *Conturi la bancă în lei*	=	4111 *Clienţi*	D	C
			119.000	119.000

5. Se constată că, la scadenţă şi după reveniri, clientul Y nu-şi plăteşte obligaţiile, deschizându-se acţiune în justiţie (pentru suma de 59.500 lei).

4118 *Clienţi incerţi şi în litigiu*	=	4111 *Clienţi*	D	C
			59.500	59.500

6. Constatându-se insolvabilitatea clientului respectiv se înregistrează scoaterea lui din patrimoniu.

%	=	4118	D	C
654 *Pierderi de creanţe şi debitori diverşi*		*Clienţi incerţi şi în litigiu*	50.000	59.500
4427 *TVA colectată*			9.500	

7. Ulterior se reactivează debitul respectiv, clientul devenind solvabil.

4111 *Clienţi*	=	%	D	C
		754 *Venituri din creanţe reactivate*	59.500	50.000
		4427 *TVA colectată*		9.500

8. Se înregistrează încasarea sumei respective (în numerar).

5311 *Casa în lei*	=	4111 *Clienţi*	D	C
			59.500	59.500

După toate aceste înregistrări din exemplul de mai sus, contul 4111 „Clienţi" este balansat (fără sold).

6.6.2. Contabilitatea efectelor de comerţ

Creditul comercial – acordat de vânzător cumpărătorului, la livrarea mărfurilor – a dat naştere efectelor de comerţ, sau titlurilor de credit (comercial). Ele constau din trate sau cambii şi bilete la ordin.

Cambia (trata) este înscrisul prin care o persoană – numită trăgător – dă ordin altei persoane – trasul – să plătească la scadență unei a treia persoane – beneficiarul – o sumă determinată de bani.

Spre deosebire de cambie, unde există un tras și este nevoie de acceptare, în biletul la ordin, trăgătorul și trasul se confundă în persoana emitentului și, de aceea, nu este nevoie de acceptare.

Biletul la ordin este înscrisul prin care o persoană se angajează să plătească beneficiarului suma prevăzută în acest înscris, la scadență, sumă care reprezintă valoarea mărfurilor primite pe credit.

Cambia și biletul la ordin se girează, se protestează, se plătesc, se prescriu etc.

Ele sunt *înscrisuri solemne*, care, bazate pe conținutul textului, sunt operate, fără a mai fi necesare alte documente.

Totodată, ele sunt titluri de valoare negociabile, care atestă existența unor creanțe în relațiile comerciale care pot fi decontate imediat sau pe termen scurt și pot fi vândute sau transmise. Ele pot fi exprimate în monedă națională sau în devize.

Titlurile de credit îndeplinesc mai multe *funcții*: a) sunt instrumente de plată, care suplinesc rolul de monedă; b) servesc și ca instrumente de garantare a creditului și ca mijloace de procurare a unor resurse financiare, prin operațiunile de **scontare și rescontare**.

Efectele de comerț se înregistrează în contabilitate în mod distinct, în funcție de natura operațiunilor economice:

– cumpărarea de mărfuri și primirea de servicii de la furnizori;

– vânzarea de mărfuri sau prestarea de servicii, în schimbul cărora se primesc efecte de comerț (de la clienți).

Efectele de comerț trebuie să îndeplinească condițiile de formă și de fond prevăzute de reglementările în vigoare (Codul comercial ș.a.), fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată.

Reglementările contabile actuale prevăd că operațiunile privind vânzările/cumpărările de bunuri, executările de bunuri și prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale se înregistrează în contabilitate în conturile corespunzătoare de efecte de plătit sau de primit, după caz.

a) Contul **403 „Efecte de plătit”** este folosit pentru a ține evidența obligațiunilor de plată stabilite pe bază de efecte de comerț.

Este un cont *de pasiv*.

Se creditează cu:

– valoarea acceptată a cambiilor sau a bieletelor la ordin (prin debitul contului 401 „Furnizori” sau 404);

– diferențele nefavorabile de curs valutar, la închiderea exercițiului din evaluarea soldului în valută (665).

Se debitează cu:

– plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale (prin creditul contului 512 „Conturi curente”);

– diferențele favorabile de curs valutar constatate la lichidarea efectelor de plată în devize sau la evaluarea acestora la sfârșitul exercițiului (prin creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”).

Soldul creditor al contului 403 reprezintă sumele datorate terţilor pe bază de efecte comerciale.

În mod similar funcţionează şi contul 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări".

b) Contul **413 „Efecte de primit de la clienţi"** *este folosit pentru evidenţa creanţelor de încasat stabilite pe bază de efecte de comerţ rezultate din relaţiile cu clienţii.*

Este un cont *de activ. În debitul* lui se înregistrează:

– sumele datorate de clienţi, reprezentând contravaloarea efectelor comerciale acceptate de întreprindere (prin creditul contului 411 „Clienţi");

– diferenţele favorabile de curs valutar, constatate la închiderea exerciţiului (prin creditul contului 765).

În creditul contului se înregistrează:

– efectele comerciale primite de la clienţi (prin debitul contului 511 „Valori de încasat", respectiv 5113 „Efecte de încasat");

– sumele încasate de la clienţi prin conturile curente (512);

– diferenţele nefavorabile de curs valutar, la primirea efectelor (prin debitul contului 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar";

– diferenţele nefavorabile constatate la închiderea exerciţiului (665).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit de la clienti.

Efectele de comerţ (de încasat) pot fi scontate la băncile comerciale. Scontarea este operaţiunea prin care deţinătorul titlurilor de credit (deţinătorul de creanţe asupra unui client, concretizate în efect de comerţ) vinde aceste titluri unei bănci comerciale, obţinând valoarea înscrisă pe acest document *mai puţin taxa scontului*. În cazul achitării înainte de scadenţă a unui efect de comerţ, scontul revine plătitorului.

Efectele de comerţ scontate şi neajunse la scadenţă se înregistrează într-un cont în afara bilanţului şi se menţionează în anexă la bilanţ (cont 8037).

Aplicaţie

1. Se recepţionează mărfuri de la furnizorul Z în valoare de 200.000.000 lei, conform facturii: (în mii lei)

%	=	401	D	C
371 *Mărfuri*		*Furnizori*	200.000	236.000
4426 *TVA deductibilă*			36.000	

2. Furnizorul acceptă ca decontarea valorii mărfurilor să se facă pe baza unui bilet la ordin care, odată acceptat, se înregistrează în contabilitate:

401	=	403	D	C
Furnizori		*Efecte de plătit*	236.000	236.000

3. Se plăteşte înainte de scadenţă valoarea biletului la ordin, minus scontul 2%.

403	=	%	D	C
Efecte de plătit		*512 Conturi curente*	236.000	231.280
		767 Venituri din sconturi obţinute		4.720

4. Se livrează clientului X semifabricate în valoare de 100.000 lei, conform facturii nr. ……., din ……. .

4111	=	%	D	C
Clienţi		702 *Venituri din vânzarea prod. semifabricate*	119.000	100.000
		4427 *TVA colectată*		19.000

5. Se acceptă la plată un bilet la ordin pentru valoarea echivalentă datoriei clientului faţă de întreprindere.

413	=	4111	D	C
Efecte de primit		*Clienţi*	119.000	119.000

6. Se primeşte biletul la ordin.

5113	=	413	D	C
Efecte de încasat		*Efecte de primit*	119.000	119.000

7. Se remite spre scontare biletul la ordin.

5114	=	5113	D	C
Efecte remise spre scontare		*Efecte de încasat*	119.000	119.000

8. Se încasează valoarea biletului la ordin scontat, aflat în termen de scadenţă, mai puţin rata scontului 2%.

%	=	5114	D	C
512 *Conturi curente*		*Efecte remise spre scontare*	116.620	119.000
667 *Cheltuieli privind sconturile acordate*			2.380	

După această formulă contabilă, cu valoarea biletului la ordin remis spre scontare se debitează contul 8037 „Efecte scontate neajunse la scadenţă".

Apoi se creditează contul 8037, care se închide.

6.6.3. Contabilitatea contractelor de locaţie-finanţare (leasing financiar)

Contabilitatea operațiunilor implicate de aceste contracte reprezintă o problemă mai nouă, de mare actualitate şi complexă. Actualitatea este dată de creşterea rolului şi frecvenței acestor contracte, iar complexitatea ei decurge din natura şi multiplele probleme de ordin economico-financiar şi juridic pe care le implică tranzacțiile de leasing financiar.

Pentru înțelegerea acesteia este necesară precizarea conceptului.

6.6.3.1. Conceptul şi formele

Leasingul este definit frecvent ca o *„tehnică de credit profesional* care comportă un *contract de închiriere* a echipamentelor mobiliare şi imobiliare, însoțit de o promisiune de vânzare în favoarea *locatarului*"[9]. Autorii definiției citate mai notează că această tehnică la început rezervată echipamentelor industriale şi cunoscută în țările anglo-saxone sub denumirea de „leasing", a fost introdusă către anul 1950 în Statele Unite şi introdusă în Europa în anii '60.

Leasingul poate fi definit drept „procedeul prin care companiile cu profil de fabricație închiriază echipamente de producție, pentru a evita astfel costul substanțial, aferent achiziționării lor"[10]. O instituție financiară, se precizează în această lucrare, cumpără echipamentele respective, scade costul de capital din venitul impozabil şi apoi le închiriază unui fabricant, reducerile fiscale acordate acestei instituții financiare repercutându-se în mare parte şi asupra *beneficiarului (numit şi locator)*, sub forma unor chirii mai mici. Practica este utilă îndeosebi atunci când locatorul nu dispune de banii necesari pentru cumpărarea directă a echipamentelor şi nu doreşte să-şi asume responsabilitățile ce i-ar reveni în calitate de proprietar al bunurilor respective.

Contractul de locație este un acord prin care locatorul cedează locatarului, pentru o perioadă determinată, dreptul de utilizare a unui activ în schimbul unei plăți sau unei serii de plăți.

În funcție de măsura în care riscurile şi avantajele implicate de dreptul de proprietate asupra activului închiriat se fixează la locator sau la locatar, contractele de locație se clasifică în două categorii:

a) **contractele de locație-finanțare** – denumite în reglementările contabile actuale din România „**leasing financiar**" – care au ca efect transferul la locatar a cvasitotalității riscurilor şi avantajelor inerente proprietății unui activ, la sfârşitul contractului transferul de proprietate putând sau nu să se realizeze;

b) **contractul de locație simplă**, denumit şi contract de locație-exploatare sau **leasing operațional**, care nu are caracteristicile specifice celui de finanțare. Se apreciază că, din punct de vedere financiar, contractele de locație-finanțare reprezintă *o alternativă la împrumuturile bancare*[11], utilizatorul (locatarul) aflându-se în situația celui care ar fi împrumutat suma de bani necesară achiziționării unui utilaj. El va

---

[9] Yves Bernard, Jean-Claude Colli, *Vocabular economic şi financiar*, Ed. Humanitas, Bucureşti, 1994, p. 259.

[10] Tim Hindle, *Finanțe. Ghid propus de The Economist*, Ed. Nemira, Bucureşti, 1998, p. 127.

[11] Niculae Feleagă, Liliana Malciu, Ştefan Bunea, *Bazele contabilității*, Ed. Economică, Bucureşti, p. 208.

utiliza bunul primit în locaţie, trebuind să plătească, în contrapartidă, chiriile care corespund anuităţilor împrumutului.

6.6.3.2. Reglementările şi înregistrarea în contabilitate

Contabilitatea acestui gen de operaţiuni/contracte este abordată distinct în cele două concepţii prezentate în capitolul 2, intitulat „Informaţia contabilă şi cerinţele practicii sociale". Adepţii patrimonialităţii şi ai abordării juridice în contabilitate consideră că bunurile închiriate, nefiind proprietatea locatarului, trebuie înregistrate şi reflectate în afara bilanţului. Reprezentanţii concepţiei economice, anglo-saxone, consideră că, în virtutea principiului prevalenţei economicului asupra juridicului, tranzacţiile respective trebuie să fie înregistrate ca şi cum bunurile respective ar fi proprietatea locatarului, deoarece el beneficiază de avantajele şi riscurile utilizării lor.

IASC a consacrat norma IAS 17, intitulată „Contractele de locaţie" (Leases), care, deşi nu furnizează o listă completă de situaţii care fac obiectul contractelor de locaţie finanţate, precizează că, în aprecierea unui contract de această natură, *criteriile fundamentale sunt caracterul nerealizabil al acestuia şi asigurarea că proprietarul sau locatorul îşi va recupera sumele investite şi va obţine remunerarea capitalului investit.*

IAS 17 citează, cu titlu de exemplu, următoarele caracteristici ale contractelor de locaţie-finanţare:

a) contractul transferă proprietatea activului la locatar, la terminarea duratei de acţiune a contractului;

b) contractul oferă locatarului opţiunea de cumpărare a activului la un preţ care ar trebui să fie suficient de avantajos (suficient de mic în raport cu valoarea sa justă), pentru ca locatorul să fie practic sigur că partenerul său va exercita opţiunea sa;

c) durata contractului de locaţie acoperă cea mai mare parte din durata de viaţă economică a activului, chiar dacă nu apare transferul de proprietate;

d) valoarea actualizată a plăţilor minimale, în numele locaţiei, la data intrării în vigoare a contractului, este egală cu sau mai mare decât cvasitotalitatea valorii juste a bunului primit în locaţie;

e) activele primite în locaţie au o natură specifică, astfel încât numai locatarul poate să le utilizeze, fără să le aducă modificări majore.

Ca urmare, în această concepţie, bunurile închiriate sunt contabilizate în activul locatarului, în corespondenţă cu o datorie faţă de locator. Drepturile şi obligaţiile sunt înregistrate la valoarea cea mai mică dintre valoarea justă a bunului şi valoarea actualizată a plăţilor minimale.

Plăţile minimale reprezintă plăţile pe care locatarul este obligat sau poate fi obligat să le efectueze pe perioada contractului de locaţie (vărsământ iniţial, redevenţe şi preţ de opţiune).

Noţiunile şi raţionamentele sunt complexe, iar calculele, laborioase şi edificatoare[12].

În conformitate cu reglementările actuale adoptate prin Ordinele ministrului finanţelor publice nr. 94/2002, respectiv nr. 306/2002, operaţiunile generate de con-

[12] *Idem*, p. 209-212.

tractele de locaţie - finanţare/leasing financiar **la locator** se înregistrează cu ajutorul următoarelor conturi principale:

- *predarea bunurilor în regim de leasing şi dobânda aferentă:* în debitul contului 267 „Creanţe imobilizate", deoarece operaţiunea respectivă pentru locator reprezintă o investiţie/imobilizare financiară;

– *valoarea facturilor pentru ratele şi dobânzile scadente,* în debitul contului 411/4111 „Clienţi".

La locatar aceste operaţiuni se înregistrează astfel:

– primirea bunului în leasing financiar, în *creditul* contului **167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**, deoarece este vorba de un capital împrumutat, iar dobânda aferentă se înregistrează în *creditul* contului **168 „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate"**;

– valoarea facturii pentru ratele scadente, în *creditul* contului **404 „Furnizori de imobilizări"**.

În concluzie, reflectarea principalelor operaţiuni legate de contractele de leasing financiar se înregistrează în contabilitate după cum urmează (în ordinea principalelor conturi):

A. La locatar:

1) Primirea bunurilor în leasing financiar:

212, 213 *Imobilizări corporale (construcţii, instalaţii tehnice)*	=	167 *Alte împrumuturi şi datorii asimilate*

2) Valoarea dobânzii aferente:

471 *Cheltuieli înregistrate în avans*	=	168 *Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate*

3) Înregistrarea facturii pentru rata scadentă în fiecare an:

%	=	404
rata scadentă:		*Furnizori de imobilizări*
167 *Alte împrumuturi şi datorii asimilate*		
dobânda aferentă:		
168 *Dobânzi aferente împr. şi datoriilor asimilate*		

4) Înregistrarea la cheltuieli a dobânzii aferente ratei respective:

666 *Cheltuieli privind dobânzile*	=	471 *Cheltuieli înregistrate în avans*

5) Plata, prin cont bancar, a facturii pentru rata şi dobânda scadentă:

404	=	512
Furnizori de imobilizări		*Conturi curente la bănci*

B. La locator:

1) Predarea bunurilor în regim de leasing financiar:

267/2673	=	212, 213
Creanţe imobilizate – Împrumuturi pe termen lung		*Imobilizări corporale*

2) Dobânda aferentă:

267/2674	=	472
Creanţe imobilizate – Dobânzi aferente împrumutului pe termen lung		*Venituri înregistrate în avans*

3) Facturarea ratelor şi dobânzilor scadente în fiecare an:

411/4111	=	%
Clienţi		706 *Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii*
		267/2673 *Creanţe imobilizate/Împrumuturi pe termen lung*

4) Înregistrarea la venituri a dobânzii facturate:

472	=	766
Venituri înregistrate în avans		*Venituri din dobânzi*

5) Diminuarea creanţei cu cota parte din veniturile facturate:

658/6583	=	267/2673
Alte cheltuieli de exploatare – Cheltuieli privind activele cedate		*Creanţe imobilizate – Împrumuturi pe termen lung*

6) Încasarea prin cont bancar a facturii privind rata şi dobânda scadentă:

512	=	4111
Conturi la bănci		*Clienţi*

Pentru instituţiile publice, înregistrările contabile prezintă unele particularităţi (a se vedea paragraful corespunzător din capitolul 10).

6.6.4. Contabilitatea decontărilor cu personalul şi a asigurărilor sociale

Relaţiile de decontare între întreprindere şi personalul ei ocupă un loc important şi prezintă numeroase aspecte.

În primul rând, trebuie precizat să salariul care se plăteşte personalului reprezintă atât o componentă a valorii adăugate, cât şi cheltuială de producţie.

Pentru perioada lucrată de personal în momentul înregistrării salariilor cuvenite se formează relaţii economico-juridice de decontare cu personalul.

În baza celor spuse mai sus, operaţiunile care trebuie înregistrate în contabilitate în legătură cu salariile pot fi grupate în următoarele categorii:

1) Operaţiuni referitoare la reflectarea în contabilitate a salariilor sub aspectul obligaţiei întreprinderii faţă de personal, pe de o parte şi sub cel al salariilor ca parte componentă a costurilor producţiei, pe de altă parte.

2) Operaţiuni privind decontarea salariilor cu personalul întreprinderii, care constau în:

– ridicarea de la bancă a sumelor necesare şi plata avansului, acolo unde se practică;

– înregistrarea reţinerilor din salarii şi stabilirea sumelor de plată;

– ridicarea de la bancă a sumelor ce trebuie plătite la finele lunii.

3) Operaţiuni de decontare cu alte verigi şi cu terţii privind sumele reţinute de întreprindere din salarii, şi anume:

– la bugetul statului (impozitul pe salarii);

– la bugetul asigurărilor sociale;

– către alţi creditori.

4) Operaţiuni privind plata concediilor de boală, de odihnă etc.

5) Încasarea şi plata alocaţiilor pentru copii, care se acordă de la bugetul de stat.

Pentru aceste aspecte complexe, normele contabile stabilesc principiile generale ale contabilităţii salariilor.

1. Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile de salarii, sporurile, premiile şi alte sume datorate de unitatea patrimonială personalului potrivit contractului de muncă.

2. În contabilitate se înregistrează distinct ajutoarele materiale, stimulentele din profitul net realizat, precum şi avansurile acordate personalului.

3. Drepturile salariale neridicate în termen de trei zile se înregistrează într-un cont distinct, de persoane.

4. Reţinerile din salarii pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligaţii ale salariaţilor faţă de terţi – popriri, pensii alimentare şi altele – *se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relaţii contractuale.*

5. Documentele justificative pe baza cărora se înregistrează salariile şi alte drepturi de personal sunt: statul de salarii; fişa de evidenţe a salariilor; ordinul de deplasare (delegaţie); decontul de cheltuieli (pentru deplasări externe) ş.a.

Contabilitatea operaţiunilor legate de calculul şi plata drepturilor salariale se ţine cu ajutorul conturilor prevăzute în grupa **42 „Personal şi conturi asimilate”**:

421 Personal – salarii datorate;

423 Personal – ajutoare materiale datorate;

424 Participarea personalului la profit;

425 Avansuri acordate personalului;

426 Drepturi de personal neridicate;
427 Reţineri din salarii datorate terţilor;
428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul;
4281 Alte datorii în legătură cu personalul;
4282 Alte creanţe în legătură cu personalul.

Contul **421 „Personal – salarii datorate"** este folosit pentru a ţine evidenţa salariilor cuvenite personalului în bani şi în natură, inclusiv a adaosurilor şi premiilor plătite din fondul de salarii.

Este cont *de pasiv. Se creditează* cu salariile şi alte drepturi cuvenite personalului (prin debitul contului 641 „Cheltuieli cu salariile personalului").

Contul 421 *se debitează* cu:

– reţinerile din salarii datorate, reţineri care reprezintă: avansuri acordate personalului; sume datorate de salariaţi terţilor; contribuţia personalului pentru asigurări sociale; contribuţia personalului pentru ajutor de şomaj; impozitul pe salarii (425, 427, 428, 431, 437, 444);

– salarii şi alte drepturi neridicate în termen legal (426);

– salariile nete achitate personalului (512, 531).

Soldul creditor reprezintă salariile datorate personalului.

Contul **423 „Personal – ajutoare materiale datorate"** este folosit pentru a ţine evidenţa ajutoarelor de boală pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces şi a altor ajutoare.

Contul 423 are funcţie *de pasiv*.

Se creditează cu sumele brute datorate personalului pe baza statelor de plată, reprezentând ajutoare materiale suportate din contribuţia unităţii pentru asigurări sociale, precum şi cele acordate, potrivit legii, pentru protecţia socială (431, 645).

Se debitează cu plăţile în numerar către personal, sub formă de ajutoare materiale şi protecţie socială, cu reţinerile din ajutoarele materiale şi impozitele aferente, cu sumele neridicate.

Contul **424 „Participarea personalului la profit"** este cont de pasiv prin care se înregistrează stimulentele acordate din profitul net.

Contul **425 „Avansuri acordate personalului"** are funcţia *de activ* şi se foloseşte pentru a ţine evidenţa avansurilor acordate personalului.

Se debitează cu sumele acordate drept avans şi se **creditează** cu sumele reţinute pe statele de salarii sau de ajutoare materiale cu ocazia lichidării drepturilor băneşti lunare cuvenite personalului.

Soldul reprezintă sumele acordate drept avans în cursul lunii.

Salariile neridicate în termenul legal de personal se înregistrează într-un cont distinct – **426 „Drepturi de personal neridicate"**, – care are funcţie de pasiv, *creditându-se* cu sumele datorate personalului, dar neridicate în termenul legal şi *debitându-se* în momentul achitării lor; se mai debitează după prescrierea sumelor cuvenite dar neridicate, prin transferul ca venituri excepţionale ale gestiunii curente.

Sumele reţinute din salarii şi datorate terţilor sub formă de chirii, cumpărări cu plata în rate sau popriri se evidenţiază în contabilitate cu ajutorul contului **427 „Reţineri din salarii datorate terţilor"**. Acesta este un cont *de pasiv*, care înregistrează în credit sumele reţinute din salarii dar datorate terţilor şi *se debitează* în momentul transferării sau plăţii acestor sume către beneficiari (terţi).

Contul **428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"** este cont *bifuncţional*. În credit se înregistrează:

– garanţiile gestionare reţinute personalului (421);

– sumele datorate personalului pentru care nu s-au întocmit state de plată, la închiderea exerciţiului, inclusiv indemnizaţiile pentru concediile neefectuate;

– sumele datorate sub formă de asigurare (641).

Se debitează cu:

– sumele achitate personalului evidenţiate anterior în acest cont (531);

– sumele datorate de personal, reprezentând chirii, avansuri nejustificate, imputaţii şi alte debite (438, 542, 706, 708, 758, 4427);

– sumele restituite gestionarilor reprezentând garanţiile şi dobânda aferentă (531);

– cota-parte din valoarea echipamentului de lucru suportată de personal (758, 4427) etc.

Soldul creditor reprezintă sumele cuvenite personalului, iar soldul debitor, sumele datorate de personal.

Aplicaţie

1. Se înregistrează plata avansului chenzinal către salariaţi, conform listei de avans, în sumă de 200.000 mii lei.

425	=	531	D	C
Avansuri acordate personalului		*Casa*	200.000	200.000

2. La finele lunii se înregistrează statul de salarii, conform căruia drepturile salariale pe luna respectivă reprezintă 1.500.000 mii lei.

641	=	421	D	C
Cheltuieli cu salariile personalului		*Personal – salarii datorate*	1.500.000	1.500.000

3. Din acelaşi stat de salarii rezultă următoarele reţineri din salarii:

a) avansuri chenzinale plătite	200.000
b) reţineri datorate terţilor (chirii)	5.000
c) impozit pe salariu	250.000
d) contribuţia personalului pentru asigurări sociale	45.000
e) cota de participare la ajutorul de şomaj	15.000
Total	*515.000*

			D	C
421 *Personal – salarii datorate*	=	%	515.000	
		425 *Avansuri acordate personalului*		200.000
		427 *Reţineri din salarii datorate terţilor*		5.000
		444 *Impozit pe salarii*		250.000
		431/4312 *Asigurări sociale*		45.000
		437/4372 *Contribuţia personalului la constituirea fondului de şomaj*		15.000

4. Se ridică de la bancă salariile (nete) datorate personalului.

			D	C
5311 *Casa în lei*	=	581 *Viramente interne*		
581 *Viramente interne*	=	512 *Conturi curente la bănci*	985.000 985.000	985.000 985.000

5. Se achită salariile datorate personalului.

			D	C
421 *Personal – salarii datorate*	=	5311 *Casa în lei*	985.000	985.000

6. Se virează din contul bancar sumele reţinute din salarii şi datorate bugetului de stat şi celelalte drepturi datorate terţilor, după cum urmează:

			D	C
%	=	531		
444 Impozit pe salariu		*Conturi la bancă în lei*		315.000
427 Reţineri din salariu datorate terţilor			250.000 5.000	
431/4312 Asigurări sociale				
437/432 Conturi personale la fondul de şomaj			45.000 15.000	

După toate aceste înregistrări, conturile 421, 425, 444 şi 427 *nu au sold, fiind balansate.*

6.6.5. Contabilitatea decontărilor privind asigurările sociale

Contabilitatea decontărilor privind asigurările sociale cuprinde:

– contribuţia întreprinderii angajatoare la asigurări sociale şi la constituirea fondului de şomaj;

– contribuţia personalului la asigurări sociale şi pentru ajutorul de şomaj;

– contribuţia angajatorului pentru asigurările de sănătate;

– contribuţia angajaţilor pentru fondul de sănătate.

Contabilitatea acestora se ține cu ajutorul conturilor 431, 437 şi 438.

Contul **431 „Asigurări sociale”** reflectă decontările privind contribuția întreprinderilor la asigurările sociale, precum şi contribuția salariaților.

Acest cont se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

4311 Contribuția unității la asigurările sociale;

4312 Contribuția personalului pentru pensia suplimentară;

4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate;

4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate.

Este cont *de pasiv. Se creditează* cu sumele calculate de întreprindere pe destinațiile menționate:

– contribuția unității datorată asigurărilor sociale (prin debitul contului 645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială”);

– contribuția angajatorului pentru asigurările de sănătate (643);

– contribuția personalului datorată pentru asigurările sociale (prin debitul contului 421 „Personal – salarii datorate” şi 432 „Personal – ajutoare materiale datorate”, după caz;

– contribuția personalului pentru asigurările de sănătate (421, 423).

Se debitează cu sumele virate asigurărilor sociale, reprezentând contribuția unității patrimoniale, precum şi contribuția salariaților reținută din salarii (512 şi 531, după caz);

– sumele datorate personalului, ce se suportă din bugetul asigurărilor sociale (prin creditul contului 423 „Personal – ajutoare materiale datorate”);

– datoriile anulate (758).

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale.

Contul **437 „Ajutor de şomaj”** este destinat a ține evidența decontărilor privind ajutorul de şomaj datorat de unitatea patrimonială, precum şi a sumelor datorate de salariați la acest fond.

Este cont *de pasiv. În creditul* lui se înregistrează sumele datorate de unitate şi de personal (prin debitul 645 şi respectiv 421). *În debit* se înregistrează sumele virate pentru cele două componente (prin creditul contului 512) precum şi sumele acordate salariaților potrivit legii din fondul de ajutor de şomaj (prin creditul conturilor 531, 512).

Soldul creditor reprezintă sumele datorate şi nevirate la fondul pentru ajutor de şomaj).

6.6.6. Relaţiile de decontare ale întreprinderii cu bugetul de stat şi cu fondurile speciale

Potrivit conținutului şi formelor acestor relații, pentru contabilitatea lor se folosesc conturile din grupa **44 „Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate”**, care cuprinde următoarele conturi:

441 Impozitul pe profit/venit;

442 Taxa pe valoarea adăugată;

444 Impozitul pe salarii;

445 Subvenții;

446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate;

447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate;

448 Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului.

Contul **441, „Impozitul pe profit"**, ţine evidenţa sumelor datorate şi plătite către buget ca impozit pe profit. Impozitul pe profit datorat de unitatea patrimonială se determină prin aplicarea cotelor procentuale stabilite de lege asupra profitului impozabil, din care se deduc reducerile şi scutirile legale.

Contul 441 este *bifuncţional: în creditul* lui înregistrează sumele datorate bugetului central/local, ca impozit pe profit, iar *în debit*, sumele care sunt virate la bugetul statului sau la bugetele locale.

Formulele contabile-cadru pentru înregistrarea operaţiunilor respective sunt:

1. Sumele datorate

691	=	441
Cheltuieli cu impozitul		*Impozitul pe profit*

2. Virarea sumelor respective la bugetul statului

441	=	5121
Impozit pe profit		*Conturi la bănci în lei*

O problemă mult mai complexă a decontărilor cu bugetul o reprezintă determinarea şi **evidenţa taxei pe valoarea adăugată**.

Taxa pe valoarea adăugată reprezintă o formă de *impozit indirect* care, potrivit normelor actuale, se stabileşte asupra operaţiilor privind transferul proprietăţii asupra bunurilor, precum şi cele privind prestările de servicii şi se datorează bugetului de stat.

Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată în temeiul art. XIV lit. e) din Ordonanţa Guvernului nr. 36/2003 privind corelarea unor dispoziţii din legislaţia financiar-fiscală stabileşte că se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată *operaţiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiţii*:

a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operaţiune asimilată acestora;

b) să fie efectuate de persoane impozabile, aşa cum sunt ele definite prin această lege [art. 2 alin. (2)]: „orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care efectuează de o manieră independentă activităţii economice, de natura următoare: activităţile producătorilor, comercianţilor, prestatorilor de servicii, inclusiv activităţile extractive, agricole şi cele ale profesiunilor libere şi asimilate; constituie activitate economică şi exploatarea bunurilor corporale şi necorporale în scopul obţinerii de venituri;

c) să rezulte din una dintre activităţile economice prevăzute mai sus.

În afara normelor privind determinarea bazei şi regimului de impozitare (cota actuală fiind de 19%), Legea nr. 345/2002 conţine următoarele obligaţii referitoare la evidenţa operaţiunilor pentru plătitorii de TVA:

a) să ţină evidenţa contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare şi taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri şi/sau prestările de servicii efectuate şi cea deductibilă aferentă intrărilor;

b) să asigure condiţiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informaţiilor şi conducerea evidenţelor prevăzute de reglementările în domeniul TVA;

c) să întocmească şi să depună *lunar* la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare inclusiv, decontul privind TVA, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanţelor Publice;

d) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operaţiunilor, atât la sediul principal, cât şi la subunităţi;

e) să contabilizeze distinct veniturile şi cheltuielile rezultate din operaţiunile asocierilor în participaţiune. Drepturile legale privind TVA revin asociatului care contabilizează veniturile şi cheltuielile potrivit contractului încheiat între părţi: la sfârşitul perioadei de raportare, veniturile şi cheltuielile, înregistrate după natură, se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. Sumele decontate între părţi fără respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adăugată în cotele prevăzute de lege.

Obligaţia plăţii taxei pe valoarea adăugată ia naştere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietăţii bunurilor imobiliare şi prestării serviciilor, operaţiile respective constituind **fapt generator de taxă.**

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) datorată bugetului se stabileşte lunar, pe bază de decont, ca diferenţă între valoarea taxei exigibile aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate (pentru TVA colectată) şi aceea a taxei deductibile pentru cumpărările de bunuri şi servicii (TVA deductibilă).

În situaţia în care există decalaje între faptul generator de TVA şi exigibilitatea acesteia, totalul TVA se înregistrează într-un cont distinct, denumit **TVA neexigibilă**, care, pe măsură ce devine exigibilă, se trece la TVA colectată, respectiv la TVA deductibilă.

În acest cont se înregistrează şi TVA deductibilă sau colectată pentru livrări de bunuri şi servicii pentru care nu au sosit sau nu s-au întocmit facturile, respectiv la închiderea exerciţiului.

Diferenţa de taxă în plus sau în minus între TVA colectată şi TVA deductibilă se înregistrează în conturi distincte (TVA de plată, respectiv TVA de încasat) şi se regularizează în condiţiile legii.

Pentru contabilitatea decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată se foloseşte contul **442 „Taxa pe valoarea adăugată”**. Este un cont *bifuncţional*.

În procesul de formare şi plată a taxei pe valoarea adăugată se creează situaţii diferite şi complexe, pentru a căror reflectare în contabilitate se folosesc mai multe conturi de gradul II:

4423 TVA de plată;
4424 TVA de recuperat;
4426 TVA deductibilă;
4427 TVA colectată;
4428 TVA neexigibilă.

Pentru înregistrarea acestui proces de formare a TVA şi mai ales al modului de funcţionare a conturilor de gradul II menţionate mai sus, vom mai face unele precizări metodologice.

1. Baza de impozitare o reprezintă **valoarea sau preţul de facturare** al bunurilor livrate sau serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

2. *Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabileşte ca diferenţă între taxa exigibilă aferentă bunurilor livrate şi serviciilor prestate către clienţi, pe de o parte şi taxa plătită pentru bunurile şi serviciile cumpărate de la furnizori.* Se disting 3 etape:

a. *Pentru cumpărările* agentului economic, relaţiile din „amonte" se înregistrează în contabilitatea acestuia pe baza facturilor primite de la furnizori, care prevăd distinct:

– preţul cuvenit producătorului (sau comerciantului) furnizor;

– taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor produse pe care cumpărătorul o plăteşte, împreună cu preţul cuvenit furnizorului (vânzătorului), dar pe care urmează să o recupereze în momentul în care el va prelucra şi va vinde produsele respective.

Această taxă pe valoarea adăugată, în contabilitatea cumpărătorului, devine **„TVA deductibilă"**.

b. La rândul său, agentul economic prelucrează produsele (materiile prime, materialele etc.) şi apoi le livrează clienţilor săi (comerciantul revinde mărfurile), facturarea făcându-se cu două componente distincte:

– preţul cuvenit acestuia;

– taxa pe valoarea adăugată care este datorată pentru stadiul respectiv al circuitului economic şi pe care agentul economic o încasează împreună cu preţul care i se cuvine (dar o evidenţiază distinct). Aceasta devine **„TVA colectată"**.

c. *La sfârşitul lunii, sau în momentul reglării conturilor* pot să apară două situaţii:

– dacă taxa pe valoarea adăugată colectată, încasată este mai mare decât cea deductibilă (plătită), atunci agentul economic are de plătit la buget şi diferenţa respectivă devine **„TVA de plată"**, care se înregistrează în *creditul* acestui cont cu simbolul **4423**;

– dacă, dimpotrivă, TVA colectată este mai mică decât cea deductibilă, situaţie care se întâlneşte îndeosebi la întreprinderile care au exporturi importante, atunci apare **„TVA de recuperat"** (de la buget).

Contul **4423, „Taxa pe valoarea adăugată de plată"**, ţine evidenţa taxei pe valoarea adăugată de plătit la bugetul statului. Este cont *de pasiv; se creditează* cu diferenţele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată, mai mare şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă, mai mică.

Formula contabilă-cadru:

4427	=	4423
TVA colectată		*TVA de plată*

Contul 4423 *se debitează* cu plăţile efectuate către buget, după formula:

4423	=	512
TVA de plată		*Conturi curente la bănci*

Se mai debitează cu TVA de recuperat compensată (4424), precum şi cu datoriile anulate (758).

Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată exigibilă, de plată.

Contul **4424 „Taxa pe valoarea adăugată de recuperat"** ține evidența TVA de recuperat de la bugetul statului.

Este cont *de activ*. *În debit* se înregistrează diferențele rezultate la sfârşitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată (mai mică) şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă (mai mare), prin formula:

4424	=	4426
TVA de recuperat		*TVA deductibilă*

În creditul contului 4424 se înregistrează taxa pe valoarea adăugată încasată (virată) de la bugetul statului în baza cererii de rambursare sau taxa pe valoarea de recuperat compensată în perioadele următoare cu taxa pe valoarea adăugată de plată, prin formula:

512 *Conturi curente la bănci* sau	=	4424 *TVA de recuperat*
4423 *TVA de plată*		

Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului.

Contul **4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă"** serveşte pentru contabilitatea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise în „amonte", de furnizorii bunurilor şi serviciilor achiziționate de unitatea patrimonială.

Este cont *de activ*. *Se debitează* cu sumele reprezentând TVA deductibilă la achiziționarea bunurilor.

De exemplu, la achiziționarea de materii prime sau de mărfuri, formula contabilă este următoarea:

%	=	401
301 *Materii prime*		*Furnizori*
sau		
371 *Mărfuri*		
4426 *TVA deductibilă*		

Contul 4426 *se creditează* cu: a) sumele deductibile din TVA colectată, potrivit formulei 4427 TVA colectată = 4426 TVA deductibilă, sau b) cu sumele care reprezintă TVA deductibilă ce depăşesc valoarea TVA colectată şi care urmează a se încasa de la bugetul statului, potrivit formulei 4424 TVA de recuperat = 4426 TVA deductibilă; c) prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă (635).

Ca urmare, la sfârşitul perioadei contul 4426 nu prezintă sold.

Contul **4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată"** ține evidența sumelor *datorate* de întreprindere, în raport cu bugetul statului drept taxă pe valoarea adăugată inclusă în facturile de vânzare a bunurilor sau de prestare a serviciilor către clienți.

Este cont *de pasiv*. *În creditul* lui se înregistrează:

– TVA colectată aferentă vânzărilor de bunuri, lucrărilor executate, serviciilor prestate (411, 428, 461, 531);

– TVA aferentă lipsurilor imputate (428, 461);
– TVA neexigibilă devenită exigibilă (4428);
– TVA aferentă bunurilor şi serviciilor utilizate pentru consumul propriu sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor neimputabile, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate personalului sub forma avantajelor în natură.

În debitul contului 4427 se înregistrează:
– TVA de plată datorată bugetului de stat (4423);
– sumele reprezentând TVA deductibilă, potrivit legii (4426);
– TVA aferentă garanţiilor pentru buna execuţie a lucrărilor, reţinute de către beneficiari (4428);
– decontarea TVA aferentă avansurilor încasate (411).

La sfârşitul perioadei contul nu prezintă sold.

Pentru a ţine evidenţa taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor cu plata în rate, *până la naşterea obligaţiei de plată*, sau a celei aferente facturilor nesosite precum şi livrărilor pentru care nu s-au întocmit facturile, se foloseşte contul **4428 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă”**. Acesta este un cont *bifuncţional. Se creditează* cu: a) TVA aferentă livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii cu plata în rate (prin debitul contului 4111 „Clienţi”); b) TVA aferentă facturilor de întocmit (cont debitor 418); c) TVA aferentă cumpărăturilor efectuate cu plata în rate, devenită deductibilă (cont debitor 4426) ş.a.

Se debitează cu: a) TVA aferentă cumpărăturilor efectuate cu plata în rate (prin creditul contului 401 Furnizori); b) TVA deductibilă, aferentă facturilor nesosite de la furnizori (prin creditul contului 408); c) TVA aferentă livrărilor de bunuri şi servicii cu plata în rate, devenită exigibilă în cursul exerciţiului financiar (4427).

Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată neexigibilă.

Contul **444 „Impozit pe venit de natura salariilor”** – despre care a mai fost vorba la contabilitatea salariilor – are funcţia *de pasiv; se creditează* cu impozitele datorate şi *se debitează* cu sumele virate la buget.

Această formă de impozit cuprinde totalul impozitelor individuale, calculate asupra veniturilor impozabile lunare ale personalului unităţii, precum şi impozitul reţinut din drepturile băneşti acordate salariaţilor zilieri, temporari şi colaboratorilor de orice fel, potrivit legii.

Contul **445 „Subvenţii”** este destinat pentru a ţine evidenţa decontărilor privind subvenţiile de la buget sau provenite din contribuţii financiare nerambursabile. Este cont *de activ*, care *se debitează* cu sumele alocate de la buget, cu valoarea altor subvenţii pentru investiţii de primit (131), precum şi cu valoarea subvenţiilor pentru diferenţe de preţuri (741). *Se creditează* cu valoarea subvenţiilor încasate (512).

Contul **446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte”** este utilizat pentru a ţine evidenţa decontărilor cu bugetul statului sau cu bugetele locale privind: accizele, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, vărsămintele din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe dividende, taxa asupra mijloacelor de transport, taxele pentru folosirea terenurilor proprietate de stat şi alte impozite şi taxe. Este cont *de pasiv*, care se creditează cu valoarea impozitelor şi taxelor datorate bugetului de stat şi bugetelor locale (635), cu valoarea taxelor vamale aferente aprovizionărilor din import (212, 213, 214, 301, 302, 303, 361, 371, 381). *Se debitează* cu plăţile efectuate la bugetul de stat şi bugetul local, precum şi cu datoriile anulate (758).

6.6.7. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului şi cu asociaţii

Decontările în cadrul grupului şi cu asociaţii cuprind următoarele categorii de operaţiuni:

– operaţiunile care se înregistrează reciproc şi în aceeaşi perioadă de gestiune, atât în contabilitatea unităţii patrimoniale debitoare, cât şi a celor creditoare aparţinând aceluiaşi grup;

– decontările între asociaţi şi unitatea patrimonială privind capitalul social (subscrieri şi vărsări, retrageri de capital etc.);

– drepturile şi plăţile sub formă de dividende;

conturile coparticipanţilor referitoare la operaţiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participaţie.

Pentru contabilitatea operaţiunilor care privesc virările de sume între unităţile care fac parte din acelaşi grup, se folosesc conturile din grupa **45** intitulată **„Grup şi asociaţi”**, care cuprinde următoarele conturi:

451 Decontări în cadrul grupului;

452 Decontări privind interesele de participare;

455 Sume datorate asociaţilor;

456 Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul;

457 Dividende de plată;

458 Decontări din operaţii în participare.

Din punct de vedere al funcţiei contabile, conturile de decontări **451, 452** şi **458** sunt conturi *bifuncţionale*, contul **456** este *de activ*, iar conturile **455** şi **457** au funcţie *de pasiv*.

Contul 451 „Decontări în cadrul grupului” *se debitează* cu:

- sumele virate altor unităţi din cadrul grupului (512);

– valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar etc., livrate unităţilor din cadrul grupului (301 la 308, 341, 348, 368, 371, 378, 381, 388);

– preţul de vânzare al imobilizărilor corporale şi necorporale cedate (758);

– dividende aferente investiţiilor pe termen scurt (762);

– preţul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate la unităţi din cadrul grupului (764);

– dobânzile aferente împrumuturilor acordate (766).

Se creditează cu:

– sumele încasate de la alte unităţi din cadrul grupului (512, 531);

– valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile etc. primite de la unităţi din cadrul grupului;

– dobânzilor aferente împrumuturilor angajate (666);

– încasarea dividendelor din participaţii (512);

– diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente creanţelor în valută (665).

Soldul debitor al contului reprezintă creanţele unităţii, iar *soldul creditor*, datoriile unităţii în relaţiile cu unităţile din acelaşi grup.

În mod similar funcţionează şi contul 452, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor privind interesele de participare.

Contul 455 este utilizat pentru evidenţa sumelor lăsate temporar la dispoziţia unităţii de către asociaţi. Este cont *de pasiv*, *creditându-se* cu sumele depuse de asociaţi.

cu dobânzile aferente acestor sume şi *se debitează* cu sumele restituite asociaţilor. *Soldul* contului evidenţiază sumele datorate asociaţilor.

Contul **457 „Dividende de plată”**, cu funcţie *de pasiv*, *se creditează* cu dividendele datorate din profitul net asociaţilor sau acţionarilor şi *se debitează* cu sumele plătite ca dividende şi cu impozitul pe dividende reţinut şi datorat bugetului. *Soldul creditor* reprezintă dividendele datorate.

6.6.8. Contabilitatea relaţiilor cu debitorii şi creditorii diverşi

În accepţiunea restrânsă, implicată de planul de conturi, **debitorii diverşi** sunt persoanele fizice sau juridice de la care unitatea patrimonială are de primit anumite valori sau faţă de care unitatea patrimonială are drepturi de creanţă, altele decât cele care decurg din vânzarea mărfurilor şi prestarea de servicii sau din participarea la capital. În esenţă, este vorba de debitorii din reclamaţii, pagube materiale create de terţi şi alte creanţe izvorâte din existenţa unor titluri executorii; din categoria acestor relaţii fac parte şi sumele datorate de terţi pentru concesiuni, chirii, locaţii de gestiune, licenţe şi a alte drepturi similare, precum şi valoarea titlurilor de plasament şi a instrumentelor de trezorerie cedate, precum şi imobilizările cedate.

Pentru contabilitatea acestor operaţiuni se foloseşte contul **461 „Debitori diverşi”**.

Este cont *de activ. Se debitează* cu următoarele:

– valoarea titlurilor de plasament şi a instrumentelor de trezorerie cedate (prin creditul conturilor 764 „Venituri din titluri de plasament cedate” şi 502 la 508);

– preţul de vânzare al imobilizărilor cedate (creditându-se conturile 758 şi 4427);

– valoarea produselor, stocurilor în curs de execuţie, materialelor, mărfurilor, mijloacelor fixe etc. constatate lipsă sau deteriorate imputate persoanelor vinovate (creditându-se conturile 758 „Alte venituri din exploatare” şi 4427 „TVA colectată”);

– dividendele de încasat aferente titlurilor de plasament (762, 761);

– sumele datorate de terţi pentru concesiuni, locaţii de gestiune, licenţe, brevete şi alte drepturi similare (prin creditul contului 706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii”);

– valoarea debitelor reactivate (754).

Contul 461 *se creditează* cu: sumele încasate în contul debitelor constituite, valoarea debitelor scăzute din evidenţă datorită insolvabilităţii, valoarea sconturilor acordate debitorilor, precum şi cu diferenţele de curs valutar.

Soldul debitor arată sumele datorate unităţii patrimóniale de către debitori.

Înregistrarea în contul „Debitori” a sumelor datorate unităţii patrimoniale sub formă de imputaţii pentru daune se face pe baza actelor de constatare întocmite şi aprobate conform normelor legale (procese verbale de control, procesele verbale de inventariere, decizii de imputare) sau pe baza titlurilor executorii, dacă acestea au fost obţinute concomitent cu constatarea pagubelor.

Contabilitatea analitică se ţine nominal, pe fiecare debitor.

În relaţiile întreprinderii cu debitorii pot să apară şi situaţii în care un debitor devine insolvabil. Starea de insolvabilitate se constată de unitatea creditoare şi de organele financiare pe baza normelor juridice şi financiare în vigoare şi se consemnează într-un proces verbal sau alt act de decizie, pe baza căruia se înregistrează scoaterea din evidenţă a debitorilor insolvabili.

Aplicaţie

1. Se înregistrează valoarea titlurilor de plasament cedate – acţiuni 10.000.000 (mii lei) şi obligaţiuni în valoare de 50.000.000.

461	=	%	D	C
Debitori diverşi		503 *Acţiuni*	60.000.000	10.000.000
		506 *Obligaţiuni*		50.000.000

2. Se înregistrează valoarea produselor constatate lipsă şi imputate persoanelor vinovate în sumă de 10.000.000; se calculează şi taxa pe valoarea adăugată în sumă de 1.800.000.

461	=	%	D	C
Debitori diverşi		771 *Venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune*	11.800.000	10.000.000
		4427 *TVA colectată*		1.800.000

3. Se încasează suma de 60.000.000, reprezentând valoarea titlurilor de plasament cedate.

5129	=	461	D	C
Conturi la bancă în lei		*Debitori diverşi*	60.000.000	60.000.000

4. Pentru cel de-al doilea debitor (poz. 2), se constată şi se înregistrează insolvabilitatea în suma de 11.800.000; el este scos din evidenţă.

6714	=	461	D	C
Pierderi din debitori diverşi		*Debitori diverşi*	11.800.000	11.800.000

Concomitent, suma respectivă se înregistrează într-un cont în afara bilanţului, 8034 „Debitori scoşi din activ urmăriţi în continuare", cont care se debitează cu 11.800.000.

5. După o perioadă de timp, se reactivează debitul respectiv.

461	=	754	D	C
Debitori diverşi		*Venituri din creanţe reactivate*	11.800.000	11.800.000

Concomitent, se creditează contul 8034, din afara bilanţului, cu aceeaşi sumă.

6. Suma de 11.800.000 este depusă de debitor în casa unităţii patrimoniale.

5311	=	461	D	C
Casa în lei		*Debitori diverşi*	11.800.000	11.800.000

În urma acestor operaţiuni, contul 461 nu mai prezintă sold (este balansat) şi se închide.

Creditorii, în accepţiunea contabilităţii, sunt persoane fizice şi juridice – altele decât personalul propriu, furnizorii şi decât băncile – cărora unitatea patrimonială le datorează anumite sume băneşti pe bază de titluri executorii, sau provenind din alte operaţiuni.

Contabilitatea acestor obligaţii se ţine cu ajutorul contului **462 „Creditori diverşi"**.

Acesta este cont *de pasiv. În creditul lui* se înregistrează datoriile privind achiziţionarea unor titluri de plasament (prin debitul conturilor 502-508) sau reprezentând amenzi şi penalităţi datorate (debitându-se contul 6711 „Despăgubiri, amenzi, penalităţi").

În *debitul* contului se înregistrează plata datoriilor respective, sconturile obţinute de la creditori, precum şi diferenţele favorabile de curs valutar, evidenţiate cu ocazia lichidării creditelor.

Tot în debit se înregistrează şi diferenţele nefavorabile de curs valutar, la lichidarea creditelor (prin debitul contului 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar").

Soldul creditor al contului reprezintă obligaţiile întreprinderii faţă de creditorii diverşi.

6.6.9. Conturile de regularizare şi delimitative

O grupă de conturi din clasa a 4-a se referă la conturile de regularizare şi delimitative. Ea cuprinde conturi de activ şi de pasiv, cu ajutorul cărora contabilitatea realizează *separarea şi urmărirea în timp a cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în cursul exerciţiului financiar respectiv, dar care se referă nu la acest exerciţiu, ci la cel viitor.*

În această categorie se cuprind următoarele cheltuieli şi venituri:
– chirii, abonamente şi alte cheltuieli efectuate anticipat;
– venituri din chirii, abonamente şi alte venituri cuvenite exerciţiilor viitoare;
– operaţiunile în curs de lămurire.

Pentru contabilitatea acestor operaţiuni se folosesc următoarele conturi:
471 Cheltuieli înregistrate în avans;
472 Venituri înregistrate în avans;
473 Decontări din operaţiuni în curs de clarificare.

Contul **471 „Cheltuieli înregistrate în avans"** este folosit pentru a ţine evidenţa cheltuielilor anticipate sau a celor constatate a fi efectuate în avans şi care urmează a se suporta eşalonat pe cheltuieli, potrivit unui grafic (scadenţă) în perioadele viitoare.

Este cont *de activ. Se debitează* cu cheltuieli privind abonamentele, chiriile şi alte cheltuieli efectuate anticipat, cu cheltuielile constatate la închiderea exerciţiului următor, precum şi cu dobânzile aferente contractelor de leasing financiar (167).

Se creditează cu sumele repartizate în perioadele următoare pe cheltuieli, conform scadenţarului, prin debitul conturilor 605, 611 la 628.

Soldul contului exprimă cheltuielile anticipate sau efectuate în avans.

În activitatea contabilă a întreprinderii apar şi situaţii în care unele venituri se înregistrează în avans. În această categorie se cuprind două categorii de operaţiuni:

a) venituri încasate în exerciţiul curent, dar cuvenite exerciţiului viitor;

b) venituri care urmează a fi realizate: de exemplu, dobânzile cuvenite pentru vânzările de mărfuri cu plata în rate.

Pentru contabilitatea acestora se foloseşte contul **472 „Venituri înregistrate în avans"**. Este cont *de pasiv. În creditul* lui se înregistrează veniturile anticipate aferente perioadelor următoare sau exerciţiilor următoare; în această categorie pot fi: încasările din chirii, abonamente, asigurări etc., precum şi dobânda aferentă bunurilor cedate în leasing financiar. Odată cu creditarea contului 472 se pot debita unul sau mai multe din conturile: 411, 461, 512, 531, 267.

În *debitul* contului 472 se înregistrează sumele încasate în avans aferente perioadei curente sau exerciţiului în curs; în acest caz se creditează unul sau mai multe dintre conturile de venituri (704-708).

Soldul contului reprezintă venituri înregistrate în avans.

Reglementările contabile actuale (simplificate) prevăd că, deoarece rezultatul se stabileşte lunar, *delimitarea cheltuielilor şi veniturilor anticipate se efectuează lunar.*

În practică se creează numeroase situaţii în care contabilitatea trebuie să înregistreze operaţiuni care nu sunt clarificate, nu sunt încheiate sau definitivate. În această categorie se includ: sumele plătite ca amenzi; locaţii; cheltuieli de judecată; operaţiuni efectuate în conturile bancare pentru care nu există documente (nu au sosit extrasele de cont); operaţiuni ce nu pot fi înregistrate pe cheltuieli, pe rezultate financiare sau în alte conturi în mod direct, fiind necesare şi lămuriri suplimentare.

Pentru contabilitatea acestor operaţiuni se foloseşte contul **473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare"**.

Acesta este un cont *bifuncţional. Se debitează* cu sumele în curs de lămurire şi plătite pentru care în momentul efectuării sau al constatării acestora nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă într-un cont, necesitând clarificări suplimentare (prin creditul conturilor 512, 531).

Se creditează cu sumele clarificate trecute pe cheltuieli, precum şi cu sumele încasate în conturile de disponibilităţi (prin debitul conturilor 601-658, respectiv 512).

Soldul debitor al contului reprezintă sumele în curs de clarificare. Reglementările contabile prevăd obligaţia clarificării acestora în cel mult trei luni de la data constatării.

6.6.10. Contabilitatea diferenţelor de curs valutar

O situaţie aparte o pot prezenta pentru contabilitatea creanţelor şi datoriilor încheiate (exprimate) în monede străine (devize).

Pentru înţelegerea problemelor care rezultă pentru contabilitate, reamintim principiile de organizare a contabilităţii acestor operaţiuni:

1. Creanţele şi datoriile se înregistrează în contabilitate *la valoarea lor nominală*, adică se exprimă suma de bani încasată sau care urmează a fi încasată, respectiv plătită.

Pentru creanţele şi datoriile exprimate în devize, la înregistrarea în contabilitate, se ia în calcul *cursul valutar al momentului în care se face înregistrarea în contabilitate.*

2. Diferenţele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanţelor şi datoriilor în valută la cursuri diferite faţă de cele la care au fost înregistrate iniţial pe parcursul

perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare *trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.*

Reglementările contabile actuale prevăd că o diferență de curs valutar apare când există o modificare a cursului de schimb *între data efectuării tranzacției și data decontării oricăror elemente monetare ce rezultă dintr-o tranzacție în valută.*

3. Atunci când tranzacția este decontată în cursul aceluiași exercițiu financiar în care a și survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acest exercițiu. Dacă însă tranzacția este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar, ce intervine până în exercițiul decontării, este determinată ținând seama de modificările cursurilor de schimb survenite de-a lungul fiecărui asemenea exercițiu financiar.

Înregistrarea în contabilitate a diferențelor de curs valutar se realizează prin intermediul următoarelor conturi:

a) pentru diferențele nefavorabile: contul **665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”**;

b) pentru diferențele favorabile: contul **765 „Venituri din diferențe de curs valutar”**.

Contul 665 are funcție *de activ. În debitul* contului se înregistrează diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate din:

– încasarea creanțelor în valută (prin creditul conturilor 512, 267, 409, 411, 413, 418, 451, 452, 456, 461);

– evaluarea creanțelor la închiderea exercițiului financiar (267, 409, 411, 413, 418, 451, 456, 461);

– achitarea datoriilor în valută (512, 531, 541);

– evaluarea datoriilor în valută la închiderea exercițiului financiar (161, 162, 166, 167, 168, 401, 403, 404, 405, 419, 451, 452, 455, 462);

– evaluarea la închiderea exercițiului financiar a disponibilităților bancare în valută, a disponibilităților valutare în casierie, precum și a altor valori de trezorerie (titluri de stat, acreditive, depozite pe termen scurt în valută) prin creditul conturilor 512, 531, 508, 541, 542;

– lichidarea depozitelor pe termen scurt în valută (512, 531, 508, 541, 542).

Contul 665 *se creditează la sfârșitul lunii* (exercițiului), prin debitul contului 121 „Profit și pierdere”.

Contul **765 „Venituri din diferențe de curs valutar”** este cont *de pasiv*.

Acesta *se creditează* cu diferențele favorabile de curs valutar rezultate din/la:

– încasarea creanțelor în valută (prin debitul conturilor 512, 531);

– evaluarea creanțelor în valută la închiderea exercițiului financiar (267, 409, 411, 413, 418, 451, 452, 456, 461);

– decontarea datoriilor în valută (161, 162, 166-168, 401, 403-405, 419, 451, 452, 455, 462);

– evaluarea datoriilor în valută la închiderea exercițiului financiar (161, 462);

– evaluarea la încheierea exercițiului financiar a disponibilităților în valută existente în casierie și în conturi la bănci, precum și a altor valori de trezorerie – titluri de stat, acreditive și depozite pe termen scurt în valută (512, 531, 508, 541, 542).

Contul 765 *se debitează* la sfârșitul lunii/exercițiului pentru închidere prin creditul contului 121 „Profit și pierdere”.

Pentru deprecierea creanţelor rezultate din relaţiile cu clienţii, debitorii şi a acelora legate de decontările în cadrul grupului şi cu asociaţii se pot constitui provizioane.

Ele se înregistrează în conturile:

491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi;

495 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii;

496 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi.

Sunt conturi *de pasiv*, care *se creditează* cu valoarea provizioanelor constituite şi *se debitează* cu diminuarea sau anularea provizioanelor respective.

6.7. Conturile de trezorerie

Spre deosebire de trezoreria publică, prin care se înţelege acea parte a finanţelor care gestionează (contabilizează) încasările şi plăţile statului şi datoria publică, trezoreria întreprinderii este acea parte a patrimoniului şi contabilităţii care cuprinde gestiunea disponibilităţilor în conturi bancare şi în casa întreprinderilor, precum şi pe aceea a creditelor bancare pe termen scurt.

Contabilitatea operaţiunilor de trezorerie asigură evidenţa existenţelor şi mişcării titlurilor de plasament, a disponibilităţilor în numerar şi la bancă, a creditelor bancare şi a altor valori de trezorerie.

Pentru contabilitatea acestora se folosesc conturile din **clasa 5 „Conturi de trezorerie"**, care cuprinde mai multe grupe de conturi.

6.7.1. Contabilitatea investiţiilor financiare pe termen scurt

Prima dintre acestea cuprinde conturi cu ajutorul cărora se ţine evidenţa acţiunilor proprii, răscumpărate şi a titlurilor achiziţionate de unitatea patrimonială, a obligaţiilor emise şi răscumpărate, a obligaţiunilor achiziţionate şi a altor titluri de plasament cumpărate de întreprindere în vederea obţinerii de profit într-un termen scurt, toate acestea fiind denumite investiţii financiare pe termen scurt.

La intrarea în patrimoniu, titlurile de plasament se evaluează la costul de achiziţie, care reprezintă preţul de cumpărare a titlurilor de plasament sau la valoarea stabilită potrivit contractelor; cheltuielile de cumpărare, comisioanele şi alte cheltuieli similare se înregistrează la cheltuielile exerciţiului financiar.

Conturile respective sunt cuprinse în grupa 50.

Contul **501 „Investiţii financiare pe termen scurt la societăţile din cadrul grupului"** înregistrează şi reflectă investiţiile financiare la societăţile din cadrul grupului realizate în vederea obţinerii de venituri financiare. Este cont *de activ*, care *se debitează* cu valoarea la cost de achiziţie a acţiunilor cumpărate la societăţile din cadrul grupului (509, 512, 531) şi *se creditează* cu valoarea acţiunilor cedate (512, 531, 664).

Contul **502 „Acţiuni proprii"** este cont *de activ. Se debitează* cu costul acţiunilor proprii răscumpărate (prin creditul conturilor 509, 512, 531, după modul de plată). *Se creditează* cu valoarea acţiunilor proprii distribuite salariaţilor sau terţilor (456, 512, 531) şi cu diferenţa dintre preţul de achiziţie şi cel de cesiune prin debitul contului

101 „Capital social"). *Soldul debitor* reprezintă costul acţiunilor proprii răscumpărate, existente.

Contul **503 „Acţiuni"** este destinat a ţine evidenţa acţiunilor cotate şi necotate cumpărate de unitatea patrimonială pe piaţa financiară cu scopul obţinerii de dividende sau al revânzării.

Este un cont *de activ*. *În debitul* lui se înregistrează costul acţiunilor cumpărate (prin creditul conturilor 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri" 512, 531). În *credit* se înregistrează valoarea acţiunilor revândute (512, 531, 664).

Soldul debitor reprezintă valoarea acţiunilor existente în portofoliul unităţii.

Şi în cazul obligaţiilor contabilitatea se ţine distinct pe cele două categorii proprii – răscumpărate şi achiziţionate.

Contul **505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate"** ţine evidenţa obligaţiunilor emise de unitatea patrimonială în vederea obţinerii de împrumuturi publice şi răscumpărate de la obligatari (cumpărătorii-creditori).

Este cont *de activ*. *În debitul* lui se înregistrează costul obligaţiunilor emise şi răscumpărate (prin debitul conturilor 509, 512, 531). *Se creditează* cu valoarea obligaţiunilor răscumpărate şi anulate (prin ct. 161). *Soldul debitor* reprezintă valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate, neanulate.

În procesul dobândirii titlurilor de plasament se pot contracta şi datorii, sub forma vărsămintelor care urmează să fie făcute pentru titlurile de plasament cumpărate.

Pentru evidenţa acestor datorii se foloseşte contul **509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament"**.

Este cont *de pasiv*. *Se creditează* cu valoarea datorată pentru titlurile cumpărate (prin debitul conturilor 503, 508, 505, 502). *Se debitează* cu sumele vărsate pentru titlurile de plasament dobândite (prin creditul 512, 531). *Soldul creditor* reprezintă sumele datorate pentru titlurile de plasament cumpărate.

6.7.2. Contabilitatea disponibilităţilor băneşti şi a mijloacelor de plată

6.7.2.1. Principii generale

Contabilitatea disponibilităţilor băneşti ale întreprinderilor are mai multe componente:

a) contabilitatea disponibilităţilor din conturile bancare;

b) contabilitatea mijloacelor băneşti din casieria întreprinderilor;

c) contabilitatea valorilor de încasat sub forma instrumentelor de plată, a cecurilor şi efectelor de comerţ, a altor valori;

d) contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt.

Organizarea acestor operaţiuni are la bază mai multe principii:

1. Se ţine seama de formele şi de locul de existenţă a disponibilităţilor băneşti, precum şi de modalităţile de plată. În acest sens, contabilitatea foloseşte conturi de gradul I şi gradul II, precum şi modalităţi de evaluare diferite, în funcţie de forma în care se prezintă mijloacele băneşti şi de plată: monedă naţională, devize, diferite forme de cecuri, alte valori.

2. Contabilitatea trezoreriei ţine seama de reglementările existente cu privire la modalitatea de efectuare a plăţilor (decontărilor) fără numerar şi a operaţiunilor în numerar.

În acest sens prezintă interes măsurile adoptate pentru modernizarea sistemului de plăți. Alături de viramentul bancar (ordinul de plată, cunoscut şi sub numele de **dispoziție de plată** sau transfer de credit), a crescut rolul **cecului**, aşa cum acesta este consacrat de practica mondială şi reglementat în România prin Legea Cecului din 1934, dar şi al formelor de plată relativ noi, care țin seama de perfecționările şi mijloacele tehnice moderne – este vorba îndeosebi de instrumentele de plată electronice)[13].

Regula generală este însă că înregistrarea în contabilitate în lei şi în devize se face cu respectarea regulamentului operațiunilor de casă, a regulamentelor emise de Banca Națională a României.

3. Operațiunile privind disponibilitățile în devize se înregistrează în contabilitate *la cursul zilei* sau la *un curs fix*. La finele perioadei, *disponibilitățile în devize se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată*, diferențele rezultate înregistrându-se în contabilitate ca venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

4. **Acreditivele şi avansurile** puse la dispoziția terților, persoane juridice sau fizice, pentru efectuarea unor lucrări în favoarea întreprinderii, se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

5. **Transferurile de disponibilități băneşti** între conturile la bănci, precum şi între conturile la bănci şi casieria întreprinderilor se înregistrează distinct într-un cont de *viramente interne*.

În ultimii ani, sistemul de plăți românesc a cunoscut modificări importante, atât în ceea ce priveşte instrumentele şi serviciile de plată, cât şi rolul şi importanța acestora.

6.7.2.2. Conturile contabile utilizate

Pentru contabilitatea valorilor de încasat, a conturilor la bănci şi a disponibilităților în numerar se folosesc conturile:

511 Valori de încasat;
512 Conturi curente la bănci;
518 Dobânzi;
519 Credite bancare pe termen scurt;
531 Casa;
532 Alte valori;
541 Acreditive;
542 Avansuri de trezorerie;
581 Viramente interne.

Contul **511 „Valori de încasat"** este folosit pentru a ține evidența valorilor de încasat, care se prezintă sub formă de cecuri şi efecte de comerț primite de la clienți pentru produsele livrate şi serviciile prestate.

Contul 511 are funcție *de activ. Se debitează* cu valoarea cecurilor şi efectelor comerciale de la clienți (prin creditul conturilor 411 „Clienți" şi 413 „Efecte de primit"). *Se creditează* cu valoarea cecurilor şi a efectelor de comerț încasate (prin debitul contului 512) şi cu valoarea sconturilor acordate (prin debitul contului 667).

---

[13] Vasile Săvoiu, *Banca centrală şi sistemul de plăți de interes național*, Ed. Enciclopedică, București, 1998; Natalița Hurduc, *Organizarea activității băncii de rețea*, Ed. Expert, București, 2002.

Soldul contului (debitor) reprezintă valoarea cecurilor şi a efectelor comerciale neîncasate, respectiv neajunse la scadenţă.

Modul de înregistrare a scontării efectelor de comerţ a fost ilustrat în contabilitatea efectelor de primit.

Cea mai mare parte a încasărilor şi plăţilor întreprinderilor se realizează prin conturile curente la bănci.

Contul bancar reprezintă un sistem special de evidenţă care reflectă în orice moment disponibilităţile băneşti ale titularului aflate la bancă, sau datoriile faţă de aceasta şi în care operaţiunile de debitare şi creditare se fac prin virament sau prin depuneri şi ridicări de numerar în baza instrumentelor de plată emise fie de plătitor, fie de beneficiar (după caz). *Din punct de vedere juridic, contul bancar reprezintă un contract încheiat de titular cu banca la care este deschis, fiind în acelaşi timp şi un instrument contabil-financiar integrat în mecanismul gestiunii economico-financiare.*

Conturile bancare îndeplinesc următoarele funcţii:

1. de păstrare a disponibilităţilor băneşti la bancă;
2. de încasări şi plăţi, generate de raporturile contractuale dintre întreprinderi sau izvorâte din normele de drept;
3. de control cu privire la modul de administrare a mijloacelor băneşti;
4. de evidenţiere a creditelor bancare şi de rambursare a acestora.

Prin normele metodologice ale Băncii Naţionale şi ale băncilor comerciale sunt prevăzute reguli cu privire la deschiderea conturilor bancare.

Contul **512 „Conturi curente la bănci”** este folosit pentru evidenţa disponibilităţilor în lei şi în devize aflate în conturi la bănci, precum şi a sumelor în curs de decontare.

În funcţie de aceste elemente, contul 512 se dezvoltă pe conturi de gradul II, după cum urmează:

5121 Conturi la bănci în lei;
5124 Conturi la bănci în devize;
5125 Sume în curs de decontare.

Contul 512 este un cont *bifuncţional.*

În debitul lui se înregistrează:

– sumele depuse sau virate în cont, rezultate din încasările în numerar, din carnete de cecuri, din acreditive (prin creditul 581 „Viramente interne”);

– creditele bancare pe termen lung şi scurt primite (162);

– încasarea prin cont a veniturilor provenind din livrări către clienţi, din exploatarea curentă – despăgubiri, chirii – (758), din dividende (761), redevenţe pentru concesiuni şi locaţii de gestiune (706), din diferenţele favorabile de curs valutar, aferente disponibilităţilor la bancă în devize (765) etc.

În creditul contului 512 se înregistrează:

– sumele ridicate în numerar din cont (prin debitul contului 581) de către întreprinzător;

– plăţile către furnizori şi către diverşi creditori;

– sumele achitate terţilor, sau virate către asociaţi, către alte unităţi din cadrul grupului;

– sumele virate la bugetul statului, la asigurările sociale sau către alte instituţii financiare;

– credite rambursate, dobânzi plătite etc.

Soldul debitor al contului 512 reprezintă disponibilităţile în lei şi în devize, iar *soldul creditor* reprezintă creditele de trezorerie acordate de bancă.

Conturile curente la bănci se dezvoltă în evidenţa analitică pe fiecare bancă.

Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor efectuate prin conturile curente bancare se face pe baza **extrasului de cont**, pe care fiecare bancă îl pune la dispoziţie, periodic, titularului de cont.

Un loc aparte îl ocupă **dobânzile. Dobânzile de încasat**, pentru disponibilităţile aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, faţă de cele **de plătit**, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum şi de cele aferente creditelor bancare pe termen scurt, după cum şi dobânzile aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate sunt evidenţiate în mod distinct (contul 168, cu cele cinci conturi de gradul II analizate la secţiunea 6.3.6.).

Dobânzile de plătit, aferente exerciţiului în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare, iar cele de încasat, la venituri financiare.

Pentru evidenţa distinctă a celor două categorii de dobândă, contul sintetic 518 **„Dobânzi"** se desfăşoară pe două conturi de gradul II:

– 5186 Dobânzi de plătit;

– 5187 Dobânzi de încasat.

Dată fiind natura diferită a celor două feluri de dobândă, contul sintetic 518 „Dobânzi" este *bifuncţional*.

El *se debitează* cu dobânzile de încasat, aferente disponibilităţilor aflate în conturile curente (766) şi cu cele efectiv plătite, aferente împrumuturilor primite (512). *Se creditează* cu dobânzile de plătit, aferente creditelor acordate de bănci prin conturile curente, precum şi cu dobânzile încasate, aferente disponibilităţilor aflate în conturile curente (666, 512).

Soldul debitor reprezintă dobânzile de primit, iar *soldul creditor*, dobânzile de plătit.

Aplicaţie

1. Se înregistrează dobânda cuvenită unităţii patrimoniale pe luna februarie pentru disponibilităţile aflate în contul curent la bancă, în sumă de 100.000 u.m.

518	=	766	D	C
Dobânzi		*Venituri din dobânzi*	100.000	100.000

2. Pe luna respectivă, unitatea patrimonială are de plătit dobânzi aferente împrumuturilor primite prin contul curent în sumă de 50.000.

666	=	518	D	C
Cheltuieli privind dobânzile		*Dobânzi*	50.000	50.000

3. Se înregistrează dobânzile pentru disponibilitățile păstrate în contul curent la bancă în sumă de 100.000.

512	=	518	D	C
Conturi curente la bănci		*Dobânzi*	100.000	100.000

4. Se înregistrează plata dobânzilor aferente creditelor primite prin contul curent la bancă, în sumă de 50.000.

518	=	*512*	D	C
Dobânzi		*Conturi curente la bănci*	50.000	50.000

Concluzii

1. Dacă facem analiza după primele două operațiuni, în care s-au înregistrat dobânzile de primit și dobânzile de plătit, contul 518 prezintă un sold debitor de 50.000, care reprezintă dobânzile de primit; același rezultat se obține și prin compararea sumelor din debitul şi respectiv creditul celor două conturi de gr. II 5187, respectiv 5186, dar evidența este mai concretă.

2. După ce s-au înregistrat toate cele patru operațiuni, deci după ce au fost încasate dobânzile cuvenite şi s-au plătit dobânzile datorate, toate conturile de mai sus sunt balansate (fără sold).

Diferența dintre dobânzile încasate (100.000) şi dobânzile plătite (50.000) se regăseşte în creditul contului 766 „Venituri din dobânzi".

3. Pentru o imagine generală asupra situației dobânzilor trebuie analizate toate conturile de dobânzi.

Pentru contabilitatea creditelor acordate de bancă pe termen scurt se foloseşte contul **519 „Credite bancare pe termen scurt"**.

Acesta este prevăzut cu mai multe conturi de gr. II după sursa şi forma de garantare şi cu un cont de *dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt.*

Este cont *de pasiv. Se creditează* cu creditele bancare primite pentru nevoi temporare, prin conturi distincte, inclusiv dobânzile, prin debitul 512 şi 666. *Se debitează* cu creditele bancare pe termen scurt restituite băncii, inclusiv dobânzile plătite. *Soldul creditor* arată creditele nerambursate.

Disponibilitățile băneşti aflate în casieria întreprinderii, precum şi mişcarea acestora pe baza încasărilor şi plăților în numerar se evidențiază în contabilitate prin contul **531 „Casa"**.

Se dezvoltă pe două conturi de gr. II **5311 „Casa în lei"** şi **5312 „Casa în devize"**.

Contabilitatea trebuie să țină seama de normele B.N.R. cu privire la plafoanele plăților în numerar, precum şi de cele referitoare la regimul devizelor.

Contul 531 are funcție *de activ*. Aşa cum s-a observat şi din analizele şi aplicațiile anterioare, el *se debitează* cu toate sumele intrate în numerar în casieria unității patrimoniale prin aport de capital, vânzări de produse şi prestări de servicii către clienți, de la debitori diverşi precum şi prin retrageri din contul bancar. *Se creditează* cu toate plățile şi depunerile la bancă în numerar. *Soldul debitor* reprezintă mijloacele băneşti aflate în casieria întreprinderii.

Înregistrările în contabilitate se fac pe baza documentelor în care sunt consemnate sau pe baza cărora se operează încasările şi plăţile în numerar. O menţiune specială se cuvine pentru **registrul de casă** (în lei, în valută), în care se înregistrează zilnic toate încasările şi plăţile în numerar, precum şi documentele în baza cărora se fac înregistrările respective. El reprezintă **contul casierului**.

Tot prin casieria întreprinderii se gestionează de regulă şi alte valori, cum ar fi: timbre fiscale şi poştale, bilete de tratament şi odihnă, tichete şi bilete de călătorie. Contabilitatea lor se ţine cu ajutorul contului **532 „Alte valori"**, care are funcţie *de activ, debitându-se* cu valorile respective achiziţionate şi *creditându-se* cu valoarea celor consumate sau folosite.

Soldul reprezintă stocul altor valori existente în întreprindere.

O formă importantă de realizare a decontărilor cu furnizorii o reprezintă **acreditivul**. Acesta reprezintă o modalitate prin care plăţile se efectuează pe măsura livrării produselor, utilajelor etc., sau executării de lucrări şi prestări de servicii dintr-o sumă rezervată în acest scop din disponibilităţile întreprinderii sau din credite şi ţinută la dispoziţia furnizorului, al unui agent al întreprinderii sau a unui terţ prin unitatea bancară indicată.

Închiderea acreditivului are loc după folosirea integrală, la expirarea termenului prevăzut, sau la cererea plătitorului, în acest caz fiind necesară prevenirea furnizorului.

Pentru contabilitatea acestei forme de plată se foloseşte contul **541 „Acreditive"**. Cu ajutorul lui se ţine evidenţa acreditivelor în lei şi devize deschise la bănci pentru efectuarea de plăţi unui terţ sau unui agent al unităţii patrimoniale.

El se dezvoltă prin conturile de gr. II **5411 „Acreditive în lei"** şi **5412 „Acreditive în devize"**.

Este cont *de activ*. *În debitul* lui se înregistrează sumele puse la dispoziţia terţilor (prin creditul contului 581) şi diferenţele favorabile de curs valutar aferente soldului în devize corespunzător acreditivului la încheierea exerciţiului final prin creditul contului 765 „Venituri din diferenţe din curs valutar". *Se creditează* cu sumele plătite efectiv terţilor sau restituite unităţii patrimoniale ca urmare a expirării valabilităţii plăţii sau folosirii acreditivului (prin debitul contului 401 sau al contului 581), precum şi cu diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente disponibilului din acreditivul deschis în devize (prin debitul contului 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar").

Soldul debitor reprezintă acreditivul deschis la bănci şi nefolosit încă.

Contul **542 „Avansuri de trezorerie"** este destinat contabilităţii sumelor încredinţate administratorilor sau altor persoane împuternicite de unitatea patrimonială în vederea efectuării unor plăţi în numele unităţii patrimoniale, precum şi a avansurilor spre decontare acordate personalului.

Este cont *de activ, debitându-se* cu sumele virate la bănci sau puse la dispoziţia administratorilor, salariaţilor sau contabililor subordonaţi şi *se creditează* cu plăţile şi cheltuielile efectuate şi cu diferenţele nefavorabile de curs valutar cu ocazia lichidării avansurilor de trezorerie.

În activitatea economică apar şi **viramente în cadrul unităţii** pentru a căror evidenţă se utilizează contul **581 „Viramente interne"**. El ţine evidenţa viramentelor de disponibilităţi dintr-un cont de trezorerie (casa sau banca) la alt cont de trezorerie,

sau mai general, a operațiunilor care trebuie să facă obiectul unei înregistrări în mai multe registre auxiliare.

Este un cont *de activ*, care se debitează cu sumele virate dintr-un cont în alt cont şi *se creditează* cu sumele intrate dintr-un cont în alt cont de trezorerie.

Necesitatea utilizării acestui cont este determinată de *diferența de timp care apare între momentul depunerii*, pe bază de borderou, la bancă, a ordinelor de plată şi a documentelor justificative privind transferul de sume între conturile de trezorerie şi *înscrierea lor în extrasul de cont*, pe baza căruia se înregistrează plățile şi încasările.

Exemplu:

– la depunerea efectivă de numerar din casieria întreprinderii în contul curent la bancă, pe bază de „chitanță-vărsământ", înregistrarea este următoarea:

581	=	531
Viramente interne		*Casa*

– când suma respectivă apare înscrisă în extrasul de cont eliberat de bancă se înregistrează:

512	=	581
Conturi curente la bănci		*Viramente interne*

Clasa 5 cuprinde şi o grupă, 59, intitulată „**Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie**", care prezintă conturi de provizioane pentru deprecierea investițiilor financiare la societăți din cadrul grupului, pentru depunerea acțiunilor şi acțiunilor proprii, a obligațiunilor şi a altor investiții financiare şi creanțe. Toate sunt conturi *de pasiv*, care *se creditează* cu provizioanele constituite şi suplimentate şi *se debitează* cu *sumele care reprezintă diminuarea sau anularea provizioanelor*.

6.8. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor

Activitățile de producere şi desfacere a bunurilor, executarea de lucrări şi prestarea de servicii generează cheltuieli care se recuperează din veniturile obținute de întreprinderi. Unele dintre aceste activități sunt dependente de obiectul de activitate al fiecărei întreprinderi (activități de exploatare), altele nu țin de acestea şi au un conținut similar (activități financiare, activități extraordinare).

6.8.1. Clasificarea activităţilor

Activitatea de exploatare cuprinde toate operațiile economice şi comerciale privind aprovizionarea, producția şi desfacerea bunurilor. Sunt incluse în această activitate şi investițiile prin care se realizează producția şi construcția proprie de mijloace fixe[14]. Pentru contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor prezintă importanță şi definirea noțiunii de **activitate curentă**, prin care Reglementările contabile simpli-

[14] Mihai Ristea, Mihai Dima, *Contabilitatea societăților comerciale*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2002, p. 311.

ficate, armonizate cu directivele europene, desemnează „orice activităţi desfăşurate de o persoană juridică, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum şi activităţile conexe acestora".

Deşi la prima vedere poate să pară paradoxal, firmele industriale, comerciale, agricole etc. desfăşoară şi **activităţi financiare**, concretizate îndeosebi în operaţiuni pe piaţa financiară – achiziţii şi cedări de titluri de valoare (investiţii financiare) pe termen scurt în vederea fructificării unor disponibilităţi băneşti şi a obţinerii de venituri.

În accepţiunea O.M.F.P. 94/2001,, **activitatea extraordinară** reprezintă evenimente sau tranzacţii diferite de activităţile curente ale întreprinderii şi care nu apar frecvent sau cu regularitate (de exemplu, exproprieri sau dezastre naturale).

Unii autori[15] delimitează activitatea extraordinară de cea excepţională. Criteriile utilizate în acest scop se referă la natura şi frecvenţa activităţilor respective, considerându-se că în aprecierea caracterului excepţional al unei activităţi trebuie să se ţină seama, în primul rând, de frecvenţa acestuia şi apoi de natura ei. Ordinea de prioritate a criteriilor se inversează în cadrul activităţilor extraordinare, care au efecte anormale asupra poziţiei financiare şi performanţelor întreprinderii.

Cheltuielile şi veniturile sunt reflectate atât în contabilitatea financiară a întreprinderii, cât şi în contabilitatea de gestiune, a cărei organizare este influenţată într-o proporţie însemnată de specificul întreprinderii.

În cadrul primei structuri, cheltuielile şi veniturile sunt înregistrate şi analizate după *natura* lor, care este determinată de natura operaţiei (activităţii) care le-a generat.

Contabilitatea de gestiune practică analiza cheltuielilor în raport de *destinaţia* (funcţia) acestora şi oferă informaţii specifice.

Toate operaţiile care determină cheltuieli şi venituri sunt consemnate *în momentul generării sau angajării lor*. Prin urmare, criteriul utilizat pentru delimitarea şi înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor este cel al angajării şi nu cel al plăţii sau al încasării lor. Aşa cum s-a arătat în capitolele precedente, veniturile şi cheltuielile angajate se înregistrează în exerciţiul financiar în care au apărut, fără a se ţine seama de momentul efectiv al încasării/plăţii acestora.

Întrucât cheltuielile sunt ocazionale iar veniturile se creează în etape diferite, este necesară delimitarea momentului în care cheltuielile se consideră consumate şi veniturile, realizate. Cheltuielile consumate sunt recunoscute în momentul utilizării resurselor. De asemenea, se consideră venituri realizate, în funcţie de care se determină rezultatele, numai cele din stadiul de vânzare, adică din faza în care are loc transferarea dreptului de proprietate asupra bunurilor, lucrărilor şi serviciilor către client.

Fiecare exerciţiu financiar trebuie să cuprindă veniturile realizate şi cheltuielile care le-au generat. Ca urmare a aplicării principiului independenţei exerciţiului, în bilanţul contabil apar cheltuielile în avans (de ex. chiriile plătite în mod anticipat) şi cheltuielile de repartizat asupra mai multor exerciţii financiare. Cheltuielile efectuate în cursul exerciţiului financiar, dar care se referă la un exerciţiu ulterior, se vor pre-

---

[15] Niculae Feleagă, Liliana Malciu, Ştefan Bunea, *Bazele contabilităţii*, Ed. Economică, Bucureşti, 2002, p. 87.

zenta în bilanț la „Cheltuieli în avans". Acest element nu include veniturile angajate, care vor figura la „Creanțe".

Veniturile recunoscute înainte de data încheierii exercițiului, dar care se referă la un exercițiu financiar ulterior, se vor prezenta în bilanț la „Venituri în avans". Nu sunt înscrise aici cheltuielile angajate, acestea figurând la „Datorii".

6.8.2. Conturile de cheltuieli. Definirea şi recunoaşterea cheltuielilor

În sens general, cheltuielile desemnează în expresie valorică raporturi patrimoniale cu privire la angajarea şi utilizarea resurselor economice în cadrul activităților desfăşurate de unitate[16].

Potrivit reglementărilor actuale, cheltuielile unității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru: consumuri de stocuri, lucrări executate şi servicii prestate de care beneficiază unitatea; cheltuieli cu personalul; executarea unor obligații legale sau contractuale etc.

Reglementările contabile armonizate abordează într-o nouă viziune cheltuielile unității. Potrivit acestei definiții, *cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari. În structura cheltuielilor se includ*: cheltuieli care apar în procesul desfăşurării activităților curente ale întreprinderii, pierderile şi pierderile nerealizate.

Cheltuielile ce apar în cursul activităților curente ale întreprinderii includ costul vânzărilor, salariile şi amortizarea. Ele se regăsesc de obicei sub forma ieşirilor sau a scăderii valorii activelor, cum ar fi: numerarul sau echivalentele numerarului, stocurile, terenurile şi mijloacele fixe. Având aceeaşi natură cu alte tipuri de cheltuieli (reprezintă diminuări ale beneficiilor economice), pierderile pot apărea sau nu pe parcursul desfăşurării activităților curente ale întreprinderii şi le includ pe cele rezultate din dezastre (inundațiile sau incendiile), precum şi pe cele rezultate din ieşirea activelor pe termen lung.

Definiția cheltuielilor include şi pierderile nerealizate, de exemplu cele rezultate din creşterea cursului valutar în cazul unor împrumuturi pe care întreprinderea le-a contractat în valută.

Recunoaşterea cheltuielilor în contul de profit şi pierdere intervine atunci când s-a înregistrat o reducere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil. *Aceasta înseamnă că recunoaşterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoaşterea creşterii datoriilor sau a reducerii activelor* (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea mijloacelor fixe).

Procesul care desemnează recunoaşterea cheltuielilor în contul de profit şi pierdere pe baza asocierii directe între costurile implicate şi obținerea elementelor specifice de venit reprezintă *conectarea costurilor la venituri*; el implică recunoaşterea simultană sau combinată a veniturilor şi cheltuielilor care rezultă direct şi concomitent din aceleaşi tranzacții sau din alte evenimente. De exemplu, diversele compo-

---

[16] Oprea Călin, Mihai Ristea, *Bazele contabilității*, Ed. Național, București, 2000, p. 105.

nente ale cheltuielilor care contribuie la determinarea bunurilor vândute sunt recunoscute simultan cu venitul obţinut din vânzarea bunurilor.

Potrivit art. 16 din Legea contabilităţii, contabilitatea cheltuielilor se ţine pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinaţia lor, după caz. Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene stabilesc următoarea *clasificare a cheltuielilor, după natura lor*:

a) **cheltuielile de exploatare**, care cuprind:

– cheltuieli cu materiile şi materialele consumabile; costul de achiziţie al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziţie al materialelor restocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei şi apei consumate; valoarea animalelor şi păsărilor; costul mărfurilor vândute şi al ambalajelor;

– cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi, redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii; prime de asigurare; studii şi cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terţi (colaboratori); comisioane şi onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; transportul de bunuri şi personal; deplasări, detaşări şi transferări; cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii, servicii bancare şi altele;

– cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările şi protecţia socială şi alte cheltuieli cu personalul, suportate de persoana juridică);

– alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanţe şi debitori diverşi, despăgubiri, amenzi şi penalităţi; donaţii şi alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital etc.);

b) **cheltuielile financiare**, care cuprind: pierderi din creanţe legate de participaţii; cheltuieli privind investiţiile financiare cedate; diferenţele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exerciţiul financiar în curs; sconturile acordate clienţilor; pierderi din creanţe de natură financiară şi altele;

c) **cheltuielile extraordinare** (calamităţi şi alte evenimente extraordinare).

În funcţie de natura lor, în contabilitate se evidenţiază distinct cheltuielile cu amortizările şi provizioanele, precum şi cheltuielile cu impozitul pe profit şi alte impozite, calculate potrivit legii.

Analiza cheltuielilor poate fi realizată la mai multe niveluri, pe această bază determinându-se categoriile de elemente ce vor contribui la formarea rezultatului curent: de exploatare, financiar şi extraordinar.

Cheltuielile de exploatare sunt reflectate în contabilitatea financiară (generală) în funcţie de natura resurselor consumate, în conformitate cu structura cheltuielilor din contul „Profit şi pierderi", pentru completarea căruia furnizează informaţiile necesare.

În structura Planului de conturi general cuprins în O.M.F.P. 84/2001, conturile de cheltuieli sunt integrate **clasei 6 „Conturi de cheltuieli"**, din care fac parte următoarele grupe de conturi:

60 Cheltuieli privind stocurile;
61 Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi;
62 Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi;
63 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate;
64 Cheltuieli cu personalul;
65 Alte cheltuieli de exploatare;
66 Cheltuieli financiare;

67 Cheltuieli extraordinare;
68 Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele;
69 Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite.

Conturile de cheltuieli au funcție *de activ. Se debitează* cu cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar şi *se creditează* prin repartizarea cheltuielilor asupra rezultatelor exercițiului. La sfârşitul perioadei (lunii), soldul acestor conturi se transferă asupra contului de profit şi pierdere (121). Evidența cheltuielilor ocazionate de consumul de materii prime şi materiale consumabile în activitatea de exploatare se ține cu ajutorul conturilor **601 „Cheltuieli cu materiile prime"** şi **602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"**. Funcționarea acestor conturi este condiționată de metoda utilizată pentru evidența stocurilor. Astfel, în cazul utilizării metodei „inventarului permanent", în debitul acestor conturi se înregistrează valoarea materiilor prime, respectiv a materialelor consumabile (la preț de înregistrare), eliberate în consum sau constatate lipsă la inventariere, precum şi diferențele de preț aferente. *Se creditează* la sfârşitul lunii prin transferarea soldului în contul 121 „Profit şi pierdere".

Ca urmare, nici un cont de cheltuieli nu prezintă sold la finele perioadei.

Conturile sintetice de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii. Contul 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile" se desfăşoară pe mai multe analitice:

6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare;
6022 Cheltuieli privind combustibilul;
6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat;
6024 Cheltuieli privind piesele de schimb;
6025 Cheltuieli privind semințele şi materiale de plantat;
6026 Cheltuieli privind furajele;
6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile.

Cheltuielile privind materialele de natura obiectelor de inventar sunt evidențiate cu ajutorul contului **603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"**, al cărui *debit* cuprinde valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar şi pierderile din deprecieri ireversibile.

Conturile din grupa **61 „Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți"** evidențiază următoarele categorii de cheltuieli:

– valoarea lucrărilor de întreținere şi reparații executate de terți (contul **611 „Cheltuieli de întreținere şi reparații"**);

– cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile datorate sau plătite" (contul **612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile"**);

– valoarea primelor de asigurare datorate sau achitate conform contractelor de asigurare (contul **613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"**);

– valoarea studiilor şi a cercetărilor executate de terți (contul **614 „Cheltuieli cu studiile şi cercetările"**).

Din categoria cheltuielilor cu alte servicii executate de terți fac parte: sumele datorate colaboratorilor pentru prestațiile efectuate; sumele datorate privind comisioanele şi onorariile; sumele datorate sau achitate care privesc acțiunile de protocol, reclamă şi publicitate, sumele datorate sau achitate pentru transportul de bunuri,

precum şi pentru transportul colectiv de personal; valoarea serviciilor bancare şi asimilate plătite ş.a.

Cheltuielile cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (contul 635) se referă, în principal, la: prorata din taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă; decontări cu bugetul statului privind impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat ş.a.; datoriile şi vărsămintele de efectuat, către alte organisme publice.

În structura cheltuielilor de exploatare, un loc distinct îl deţin cheltuielile cu personalul şi cheltuielile privind asigurările şi protecţia socială, reflectate în contabilitate prin conturile **641 „Cheltuieli cu salariile personalului"** şi **645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"**. *În debitul lor* se înregistrează salariile şi alte drepturi cuvenite personalului, drepturile de personal pentru care nu s-au întocmit statele de plată aferente exerciţiului încheiat, respectiv sumele acordate personalului pentru protecţia socială, contribuţia unităţii la asigurările sociale şi de sănătate, precum şi la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj.

Grupa „Alte cheltuieli de exploatare" cuprinde conturile cu ajutorul cărora se evidenţiază: pierderile din creanţe (sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scoaterii din evidenţă a clienţilor incerţi sau debitorilor); cheltuielile efectuate în avans, aferente exerciţiului în curs; valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor, datorate sau plătite terţilor şi bugetului; valoarea donaţiilor şi subvenţiilor acordate; valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale, cedate sau scoase din activ; valoarea avansului şi a ratelor aferente bunurilor cedate în regim de leasing financiar. Anumite operaţiuni, specifice activităţii financiare desfăşurate de întreprinderi, precum cele legate de circulaţia hârtiilor de valoare, dobânzile la credite, diferenţele de curs valutar ş.a. generează cheltuieli înregistrate în contabilitate cu ajutorul conturilor din grupa **66 „Cheltuieli financiare"**. În această categorie se includ conturile care evidenţiază: pierderi din creanţe legate de participaţii (contul **663**); valoarea imobilizărilor financiare, cedate sau scoase din activ şi diferenţele nefavorabile dintre valoarea contabilă a investiţiilor financiare pe termen scurt şi preţul de cesiune (contul **664**), cheltuieli privind diferenţele nefavorabile de curs valutar suportate de întreprinderi (contul **665**); cheltuieli privind dobânzile datorate (contul **666**); cheltuieli privind sconturile acordate clienţilor, debitorilor sau băncilor (contul **667**); alte cheltuieli financiare decât cele înregistrate în celelalte conturi din această grupă (contul **668**).

Toate conturile de cheltuieli financiare se creditează la sfârşitul perioadei prin transferul cheltuielilor în debitul contului de rezultate.

Cheltuielile şi veniturile extraordinare nu provin din activităţile curente ale întreprinderilor şi, ca urmare, nu apar frecvent sau cu regularitate (exproprieri sau dezastre naturale).

Cheltuielile privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare (contul **671**) înregistrează valoarea pierderilor din calamităţi şi/sau exproprieri de active.

Cheltuielile cu amortizările şi provizioanele au menirea de a asigura refacerea imobilizărilor corporale, precum şi constituirea modalităţilor de prevenire a consecinţelor unor evenimente deosebite. Sunt cheltuieli calculate care nu generează fluxuri de trezorerie şi constituie o sursă a capacităţii de autofinanţare a activităţii de investiţii.

În raport cu categoriile de cheltuieli, rezultate în urma clasificării după natura lor, există cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare şi cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele. Aceste cheltuieli au ca destinaţie constituirea de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, deprecieri, prime de rambursare.

Provizioanele pentru depreciere şi provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli relevă identificarea corectă a cheltuielilor la exerciţiul financiar.

O categorie distinctă de cheltuieli o reprezintă impozitul pe profit. Evidenţa cheltuielilor cu impozitul pe profitul curent şi pe profitul amânat datorat de întreprinderi se realizează cu ajutorul contului **691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"**.

La sfârşitul exerciţiului, pentru a determina rezultatul financiar, conturile de cheltuieli se închid. În acest scop, se utilizează următoarea înregistrare: 121 „Profit şi pierdere" = clasa 6 „Conturi de cheltuieli".

6.8.3. Conturile de venituri. Definirea şi recunoaşterea veniturilor

În concordanţă cu standardele internaţionale, **veniturile** constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor.

Veniturile pot fi analizate din punct de vedere al *naturii* şi *sferei* de cuprindere, precum şi al *destinaţiei* lor.

Definiţia veniturilor include atât *venituri din activităţile curente*, cât şi *câştiguri din orice alte surse*. Veniturile din activităţile curente se pot regăsi sub diferite denumiri: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende, redevenţe şi chirii.

De aceeaşi natură ca şi veniturile sunt câştigurile, care reprezintă creşteri ale beneficiilor economice şi pot apărea sau nu ca rezultat al activităţii curente a întreprinderii. De exemplu, câştigurile includ sumele rezultate în urma ieşirii activelor imobilizate pe termen mediu şi lung. De regulă, câştigurile sunt prezentate în contul de profit şi pierdere la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente.

O altă componentă a veniturilor o reprezintă câştigurile nerealizate, de exemplu cele rezultate din reevaluarea titlurilor de plasament şi din creşterea valorii contabile a activelor pe termen lung.

Veniturile pot rezulta, de asemenea, din lichidarea datoriilor (de exemplu, o întreprindere poate furniza bunuri şi servicii unui creditor în scopul lichidării unei datorii legate de un credit în derulare). Veniturile pot fi utilizate pentru achiziţionarea de active sau pentru creşterea valorii diferitelor tipuri de active, de exemplu: numerar, creanţe, bunuri şi servicii primite în schimbul bunurilor furnizate.

Recunoaşterea veniturilor în contul de profit şi pierdere intervine atunci când se înregistrează o creştere a beneficiilor economice viitoare aferente creşterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil. Aceasta presupune că recunoaşterea veniturilor se realizează simultan cu recunoaşterea creşterii activelor sau a reducerii datoriilor (de exemplu, creşterea netă a activelor rezultată din vânzarea produselor sau a serviciilor ori diminuarea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii).

Cerinţele procedurilor utilizate pentru recunoaşterea veniturilor, între care necesitatea ca venitul să fie obţinut, conduc în general la limitarea recunoaşterii ca veni-

turi numai a acelor elemente ce pot fi evaluate în mod credibil şi care au un grad suficient de certitudine.

Conform cerinţelor contabilităţii de angajament, principiu consacrat în legea contabilităţii, *înregistrarea veniturilor se realizează în momentul constatării, indiferent de data încasării lor.* Contabilitatea veniturilor se ţine *pe feluri de venituri, după natura lor*, astfel:

a) **venituri din exploatare**, care cuprind:

– venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate;

– venituri din variaţia stocurilor, reprezentând variaţia în plus (creştere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producţie efectiv a stocurilor de produse şi producţiei în curs de la sfârşitul perioadei şi valoarea stocurilor iniţiale ale produselor şi producţiei în curs, neluând în calcul provizioanele pentru depreciere constituite.

Variaţia stocurilor de produse finite şi în curs de execuţie pe parcursul perioadei reprezintă o corecţie a cheltuielilor de producţie pentru a reflecta faptul că fie producţia a mărit nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Veniturile din producţia stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit şi pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor);

– venituri din producţia de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor şi cheltuielile efectuate de unitate pentru ea însăşi, care se înregistrează ca active imobilizate corporale şi necorporale;

– venituri din subvenţii de exploatare, reprezentând subvenţiile pentru acoperirea diferenţelor de preţ şi pentru acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenţii (finanţarea activităţii de cercetare şi alte finanţări) de care beneficiază unitatea;

– alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanţe recuperate şi alte venituri din exploatare.

b) **venituri financiare**, care cuprind:

– venituri din imobilizări financiare;

– venituri din investiţii financiare pe termen scurt;

– venituri din creanţe imobilizate;

– venituri din investiţii financiare cedate;

– venituri din diferenţe de curs valutar;

– venituri din dobânzi;

– alte venituri financiare.

c) **venituri extraordinare** (de exemplu, daunele pretinse de deţinătorii de poliţe în urma producerii unor calamităţi).

În sfera veniturilor, alături de veniturile din vânzări, producţia imobilizată şi producţia stocată, se includ şi veniturile din diminuarea sau anularea provizioanelor.

Ca şi cheltuielile, veniturile se pot clasifica în: **venituri curente**, încorporate în exerciţiul curent; **venituri înregistrate în avans**, constatate pe parcursul unui exerciţiu, dar încorporate în rezultatul exerciţiului următor; **venituri de realizat**, care includ veniturile efectiv realizate şi încorporate în rezultatul aceluiaşi exerciţiu, dar pentru care nu s-au întocmit documentele de înregistrare (de exemplu, vânzările de produse pentru care nu s-au întocmit facturi până la încheierea exerciţiului).

În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în următoarele condiții:

– persoana juridică a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative ce decurg din proprietatea asupra bunurilor;

– persoana juridică nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

– veniturile, respectiv cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.

Conturile de venituri fac parte din **clasa 7 „Conturi de venituri"**, care cuprinde următoarele grupe de conturi:

70 Cifra de afaceri;
71 Variația stocurilor;
72 Venituri din producția de imobilizări;
74 Venituri din subvenții de exploatare;
75 Alte venituri din exploatare;
76 Venituri financiare;
77 Venituri extraordinare;
78 Venituri din provizioane.

Conturile din clasa 7 au funcție *de pasiv,* cu excepția contului **711 „Variația stocurilor"**, care este *bifuncțional.* Aceste conturi *se creditează* cu veniturile realizate în cursul exercițiului financiar și *se debitează* cu încorporarea veniturilor în rezultate. La sfârșitul perioadei, *soldul creditor* se transferă asupra contului de profit și pierdere.

O pondere importantă în veniturile unei unități revine veniturilor obținute din vânzarea produselor și mărfurilor, executarea de lucrări și prestarea de servicii.

Evidența vânzărilor de produse finite se ține cu ajutorul contului **701 „Venituri din vânzarea produselor finite"**. *În creditul* său se înregistrează prețul de vânzare al produselor finite, vândute clienților și al produselor finite pentru care nu s-au întocmit facturi.

În mod similar funcționează conturile care reflectă veniturile obținute din: vânzarea semifabricatelor (**702**); vânzarea produselor reziduale (**703**); lucrări executate și servicii prestate (**704**); studii și cercetări (**705**); redevențe, locații de gestiune și chirii (**706**); vânzarea mărfurilor (**707**); activități diverse (**708**).

În categoria veniturilor pentru determinarea exercițiului se includ și veniturile rezultate din stocarea producției. Este considerată venit și valoarea elementelor ce definesc stocurile și producția în curs înregistrată la sfârșitul perioadei. În acest scop se utilizează contul bifuncțional **711 „Variația stocurilor"**. *Soldul său creditor* reprezintă o creștere a producției stocate la sfârșitul perioadei, iar *soldul debitor* reprezintă o descreștere a producției stocate față de începutul perioadei.

Activitatea de procurare, din producție proprie, a unor active fixe necorporale și corporale este generatoare de cheltuieli și venituri.

Pentru evidenţa acestor venituri, se utilizează contul **721 „Venituri din producţia de imobilizări necorporale”** şi contul **722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale”**.

Subvenţiile de exploatare constituie subvenţiile primite de întreprindere pentru acoperirea pierderilor, pentru compensarea diferenţelor de preţ la produsele subvenţionate ş.a., primite de la bugetul de stat.

Cu ajutorul contului **741 „Venituri din subvenţii de exploatare”** se ţine evidenţa subvenţiilor şi împrumuturilor nerambursabile cuvenite persoanei juridice în schimbul respectării anumitor condiţii referitoare la activitatea de exploatare a acesteia. Analiticele acestui cont înregistrează, în principal, veniturile din subvenţii de exploatare pentru: materii prime şi materiale consumabile, plata personalului, asigurări şi protecţia socială, precum şi veniturile din subvenţii aferente cifrei de afaceri şi altor venituri.

Contul **758 „Alte venituri din exploatare”** înregistrează: sumele datorate de personal privind debite, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite; valoarea amenzilor, despăgubirilor şi penalităţilor datorate de terţi; bunurile sau valorile primite gratuit; drepturile de personal neridicate, prescrise; sumele cuvenite unităţii, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite şi taxe; datorii prescrise sau anulate ş.a.

Veniturile financiare includ veniturile provenind din:

– imobilizări financiare. Contul **761 „Venituri din imobilizări financiare”** înregistrează dividendele aferente titlurilor imobilizate şi valoarea titlurilor imobilizate primite ca urmare a reinvestirii dividendelor;

– investiţii financiare pe termen scurt. În creditul contului 762 se înregistrează dividendele aferente investiţiilor financiare pe termen scurt;

– creanţe imobilizate. În contul respectiv se înregistrează dobânda aferentă creanţelor imobilizate cedate;

– investiţii financiare cedate. Aceste venituri reprezintă preţul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate şi câştigul rezultat din vânzarea investiţiilor financiare pe termen scurt la un preţ de cesiune mai mare decât valoarea contabilă;

– diferenţe de curs valutar.

O diferenţă de curs valutar apare atunci când există o modificare a cursului de schimb între data efectuării tranzacţiei şi data decontării oricăror elemente monetare ce rezultă dintr-o tranzacţie în valută.

Atunci când tranzacţia este decontată în decursul aceluiaşi exerciţiu financiar în care a şi survenit, întreaga diferenţă de curs valutar este recunoscută în acel exerciţiu. Dacă tranzacţia este decontată într-un exerciţiu financiar ulterior, diferenţa de curs valutar recunoscută în fiecare exerciţiu financiar, ce intervine până în exerciţiul decontării este determinată ţinând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui asemenea exerciţiu financiar.

În contul **765 „Venituri din diferenţele de curs valutar”** se înscriu diferenţele favorabile de curs valutar, rezultate: la încasarea creanţelor în valută; la evaluarea creanţelor în valută la închiderea exerciţiului financiar; din decontarea datoriilor în valută; la evaluarea datoriilor în valută la închiderea exerciţiului financiar ş.a.

– dobânzi: aferente creanţelor imobilizate; cuvenite, aferente împrumuturilor acordate în cadrul grupului; aferente sumelor datorate de către debitorii diverşi; primite, aferente disponibilităţilor aflate în conturi curente; de primit, aferente dispo-

nibilităților aflate în conturi curente; încasate în avans, care constituie venituri ale perioadei curente;

– sconturi obținute de la furnizori sau alți creditori.

Veniturile extraordinare reprezintă acele venituri rezultate din compensații (subvenții primite sau de primit), pentru cheltuieli sau pierderi din calamități sau alte evenimente extraordinare. În creditul contului 771 **„Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare şi altele similare"** se înregistrează subvențiile primite sau de primit drept compensație pentru pierderi înregistrate de o societate, ca urmare a efectuării unor cheltuieli generate de evenimente extraordinare.

Veniturile se pot constitui şi din **diminuarea sau anularea provizioanelor**. În cazurile în care nu se mai justifică menținerea provizioanelor constituite, respectiv are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă, diminuarea sau anularea provizioanelor constituite se înregistrează la venituri din exploatare şi venituri financiare. Acestor categorii de venituri le corespund conturile din grupa **78 „Venituri din provizioane şi ajustarea la inflație"**. Sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli ce privesc exploatarea, deprecierea imobilizărilor, deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție şi pentru deprecierea creanțelor-clienți se înscriu în creditul contului **781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"**.

Atunci când riscurile şi cheltuielile privesc activitatea financiară, iar deprecierea imobilizărilor financiare, creanțele-decontări în cadrul grupului şi cu asociații şi titlurile de plasament, sumele reprezentând reluarea provizioanelor respective se înregistrează în creditul contului 786 „Venituri financiare din provizioane".

6.9. Contul de rezultate

Obiectul contabilității rezultatelor *îl constituie înregistrarea fluxurilor care modifică (pozitiv sau negativ) avuția (bogăția) unei întreprinderi. Pe ansamblu, variația acestei bogății este reflectată de rezultatul contabil sau financiar.*

Într-o exprimare generală, rezultatul este considerat ca variație a bogăției întreprinderii determinată de activitatea sa în timpul unui exercițiu"[17].

6.9.1. Conceptul „rezultatului activităţii"

Se numeşte **rezultat** soldul veniturilor şi cheltuielilor care modifică valoarea unui patrimoniu într-o perioadă dată[18]. Rezultatul reprezintă un indicator care exprimă performanța financiară a unei întreprinderi şi se determină ca *diferență între veniturile şi cheltuielile exercițiului financiar*. Periodicitatea şi autonomia exercițiului impun necesitatea unei informări continue şi la termen cu privire la situația înregistrată la sfârşitul fiecărui exercițiu. Perioada, în general anuală, care delimitează cadrul măsurării veniturilor, cheltuielilor şi al rezultatului net se numeşte **exercițiu contabil**[19].

---

[17] Michel Capron, *Contabilitatea în perspectivă*, Ed. Humanitas, Bucureşti, 1994, p. 141.
[18] Pierre Vernimmen, *Finance d'entreprise*, Dalloz, Paris, 2000, p. 30.
[19] Alain Burlaud, *Comptabilité et Droit comptable*, Gualino éditeur, Paris, 1998, p. 78.

Conform prevederilor Legii contabilităţii nr. 82/1991 republicată, în România exerciţiul financiar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie, cu excepţia primului an de activitate, când acesta începe la data înfiinţării, respectiv a înmatriculării, potrivit legii, la oficiul registrului comerţului.

La propunerea Ministerului Finanţelor Publice, guvernul poate aproba ca exerciţiul financiar să înceapă şi să se încheie şi la alte date decât cele prevăzute anterior.

Rezultatul exerciţiului (profitul sau pierderea) se stabileşte *lunar*, cumulat de la începutul anului. În acest sens, conturile de venituri şi cheltuieli în care se înregistrează, în funcţie de natura lor, veniturile, respectiv cheltuielile se închid provizoriu, soldul lor devenind zero. Determinarea lunară a rezultatului este stabilită din raţiuni fiscale. Rezultatul definitiv al exerciţiului financiar se stabileşte la închiderea acestuia.

Activitatea de determinare a rezultatului exerciţiului se poate confrunta cu anumite dificultăţi generate de controversele privind modul de abordare şi de definire a rezultatului. În general toate abordările pornesc de la premisa că măsurarea performanţelor implică în principal determinarea profitului ca expresie pozitivă a rezultatului. În acest sens sunt posibile mai multe abordări.

a) **Abordarea patrimonială**, concretizată prin măsurarea profitului pe baza *variaţiei patrimoniului întreprinderii în cursul unui exerciţiu* pe baza formulei următoare:

$$\textit{Rezultatul exerciţiului} = \textit{Capitaluri proprii la sfârşitul exerciţiului } N - \textit{Capitaluri proprii la sfârşitul exerciţiului } N-1$$

Acest rezultat se determină prin compararea bilanţului unei întreprinderi din două perioade succesive.

b) **Abordarea economică** se bazează pe cele două concepte analizate, în capitolele precedente, specifice contabilităţii de angajament, folosind relaţia:

$$\textit{Rezultat} = \textit{Venituri} - \textit{Cheltuieli}$$

Acest mod de determinare a rezultatului caracterizează toate sistemele de contabilitate în partidă dublă, dar prezintă particularităţi îndeosebi în funcţie de accepţiunile atribuite noţiunilor de venituri şi cheltuieli, precum şi de modul în care operează unele principii.

c) **Abordarea financiară** a rezultatului are la bază *variaţia trezoreriei întreprinderii* în cursul unei perioade de timp determinată pe baza relaţiei:

$$\textit{Rezultat} = \textit{Încasări} - \textit{Plăţi}$$

Fluxurile de încasări şi plăţi sunt cele care evidenţiază capacitatea întreprinderii de a genera lichidităţi şi, aşa cum se va vedea mai departe, se reflectă sintetic în „Tabloul fluxurilor de trezorerie".

În practică se regăsesc toate cele trei concepții, dar rolul esențial revine concepției economice, bazate pe determinarea rezultatului ca diferență între venituri şi cheltuieli.

De mare importanță în acest caz este identificarea *momentului* în care o activitate desfăşurată de întreprindere ocazionează o cheltuială sau generează un venit. Din necesitatea aplicării principiului independenței exercițiului, cheltuielile şi veniturile trebuie atașate exercițiului căruia îi corespund. Dacă pe parcursul exercițiului financiar cheltuielile şi veniturile sunt înregistrate pe măsura apariției lor, la sfârşitul perioadei se poate produce un decalaj între elementele înregistrate şi cele care trebuie să participe la determinarea rezultatului. Astfel, rezultatul trebuie să cuprindă cheltuielile consumate şi veniturile realizate pe parcursul exercițiului, chiar dacă acestea nu sunt contabilizate. Apariția acestor decalaje antrenează necesitatea unor ajustări. În acest scop, conturile de regularizare sunt utilizate *pentru a repartiza cheltuielile şi veniturile în timp*, astfel încât să se ataşeze fiecărui exercițiu cheltuielile şi veniturile aferente.

Apariția unui decalaj între manifestarea unui anumit eveniment şi constatarea sa contabilă se poate datora mai multor situații. Pe de o parte, unele cheltuieli şi venituri aparțin exercițiului, dar nu au fost contabilizate (cheltuielile de plată şi veniturile de primit). Pe de altă parte, anumite cheltuieli şi venituri au fost contabilizate, dar nu aparțin exercițiului respectiv (cheltuielile şi veniturile constatate în avans).

De asemenea, poate exista un *decalaj juridic* între faptul generator de cheltuială şi exigibilitatea acesteia. Astfel, pentru anumite taxe şi impozite, faptul generator se situează în exercițiul N, dar acestea vor fi realizate de întreprindere în exercițiul N+1 (de exemplu, participarea la formarea profesională).

Manifestarea unor decalaje de timp între *fluxurile de bunuri şi servicii* şi *fluxurile de trezorerie* impune anumite cerințe în privința recunoaşterii cheltuielilor şi veniturilor.

Exigențele contabilităților de angajament impun ca venitul să fie recunoscut de regulă în momentul angajării unei creanțe, iar cheltuiala, în momentul angajării unei datorii.

Ținând cont de aceste cerințe, rezultatul exercițiului, respectiv profitul sau pierderea, se determină ca diferență între veniturile şi cheltuielile exercițiului, *indiferent de data încasării sau plății lor*. El cuprinde *rezultatul curent, rezultatul extraordinar şi impozitul pe profit*.

Rezultatul curent al exercițiului este format din rezultatul exploatării, la care se adaugă rezultatul financiar. El poate fi calculat înainte şi după impozitare.

Rezultatul din exploatare, uneori denumit **rezultat economic sau operațional**, reprezintă diferența dintre veniturile şi cheltuielile legate de exploatare. Dar acest rezultat poate fi egal, şi aceasta este o tautologie, cu suma elementelor care constituie destinațiile sale. Această posibilitate decurge din principiul contabilității în partidă dublă, care face posibilă determinarea „agregatelor" fie prin **metoda directă** (în funcție de modalitatea de constituire), fie prin **metoda indirectă** (pe baza destinațiilor).

Veniturile din exploatare sunt compuse din cifra de afaceri netă, veniturile din producția stocată, din imobilizări şi alte venituri din exploatare. **Cheltuielile de**

exploatare cuprind toate cheltuielile aferente ciclului de exploatare (activităţi de producţie şi de comercializare a mărfurilor).

Rezultatul financiar se calculează ca diferenţă între veniturile financiare şi cheltuielile financiare.

Rezultă o altă modalitate de determinare a rezultatului curent al exerciţiului, şi anume ca *diferenţă între veniturile curente (venituri din exploatare plus venituri financiare) şi cheltuielile curente (suma dintre cheltuielile de exploatare şi cheltuielile financiare).*

Rezultatul extraordinar al exerciţiului (profit sau pierdere) se determină ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile extraordinare.

Rezultatul exerciţiului se poate calcula atât înainte de impozitare (profit brut sau pierdere), cât şi după impozitare (profit net sau pierdere).

Veniturile şi cheltuielile necesare determinării rezultatului exerciţiului reprezintă componentele *contului de profit şi pierdere*. Formatul şi structura sunt reglementate prin Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate (IASC).

6.9.2. Modelul contului de profit şi pierdere

Modelul contului de profit şi pierdere adoptat în România (a se vedea Anexa nr. 2 din finalul acestui capitol) are ca obiectiv furnizarea de informaţii privind performanţele întreprinderii, satisfăcând necesităţile comune ale majorităţii utilizatorilor şi prezentând rezultatele administrării întreprinderii, inclusiv modul de gestionare a resurselor încredinţate. Informaţiile privind performanţele oferite de contul de profit şi pierdere sunt utile pentru anticiparea capacităţii întreprinderii de a genera fluxuri de trezorerie cu resursele existente, precum şi pentru a aprecia eficienţa cu care întreprinderea poate utiliza noi resurse.

Obţinerea unei imagini complete a performanţei necesită deopotrivă utilizarea informaţiilor furnizate de bilanţ şi de situaţia modificării poziţiei financiare.

Structura contului de profit şi pierdere trebuie să respecte ordinea elementelor impusă de formatul obligatoriu şi nu poate fi modificată de la un exerciţiu financiar la altul. Formatul obligatoriu poate fi dezvoltat atunci când specificul activităţii întreprinderii necesită astfel de dezvoltări.

În notele explicative, fiecare element din contul de profit şi pierdere poate fi dezvoltat cu orice element de venit sau cheltuială care nu este prevăzut în formatul cerut.

Pentru fiecare post, respectiv element, prezentat în contul de profit şi pierdere, valoarea corespunzătoare pentru exerciţiul financiar precedent se prezintă într-o coloană separată. În situaţia în care valorile corespunzătoare exerciţiului financiar curent şi precedent nu sunt comparabile, cele aferente exerciţiului precedent pot fi recalculate şi prezentate corespunzător în notele explicative.

Contul de profit şi pierdere cuprinde cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exerciţiului, grupate după natura lor, precum şi rezultatul exerciţiului (profit sau pierdere).

Cifra de afaceri netă, prezentă în contul de profit şi pierdere, cuprinde sumele provenind din vânzarea de bunuri şi servicii ce intră în categoria activităţilor curente ale întreprinderii, după scăderea reducerilor comerciale, a taxei pe valoarea adăugată şi a altor impozite şi taxe aferente.

Veniturile şi cheltuielile înregistrate în contul de profit şi pierdere trebuie să îndeplinească anumite condiţii (criterii). Fiind grupate după *natura* lor, veniturile şi cheltuielile care sunt rezultatul activităţilor curente ale întreprinderii se disting de cele care nu sunt rezultatul acestor activităţi. În procesul de separare a veniturilor şi cheltuielilor în funcţie de caracterul lor curent sau extraordinar este necesară analiza naturii şi activităţi întreprinderii.

De asemenea, distincţia dintre elementele de venituri şi cheltuieli şi combinarea acestora în diferite moduri permite întreprinderii să îşi prezinte în mod variat performanţele. Astfel, contul de profit şi pierdere poate include marja brută, profitul din activităţile curente înainte de impozitare, profitul din activităţile curente după impozitare şi profitul net.

Pe baza informaţiilor cuprinse în contul de profit şi pierdere şi în celelalte conturi anuale, se pot determina indicatori care au ca obiect măsurarea performanţelor economice şi financiare ale întreprinderii. Utilizând posturile din contul de rezultate se pot determina **soldurile intermediare de gestiune**, care pun în evidenţă o succesiune de paliere în formarea rezultatului net al exerciţiului:

1. Marja comercială
2. ↓ + Producţia exerciţiului
3. Valoarea adăugată
↓
4. Excedentul brut de exploatare (sau ineficienţa)
↓
5. Rezultatul de exploatare
↓
6. Rezultatul curent înainte de impozitare
7. ↓ + Rezultatul extraordinar
8. Rezultatul net contabil

Prezentarea normalizată sub forma *tabloului soldurilor intermediare de gestiune (S.I.G.) răspunde la cerinţele a două principii: analiza cheltuielilor şi veniturilor în funcţie de tipul operaţiunilor* (exploatare financiară şi extraordinară); *distincţia între operaţiuni curente* (de exploatare şi financiare) şi *operaţiuni extraordinare*.

6.9.3. Indicatori esenţiali de activitate

Totodată, prin intermediul S.I.G., se pot determina „în cascadă" **indicatori de activitate** (marja comercială, producţia exerciţiului şi valoarea adăugată) şi **indicatori de rezultat** (excedentul brut de exploatare, rezultatul din exploatare, rezultatul curent înainte de impozitare, rezultatul extraordinar şi rezultatul net contabil al exerciţiului).

1. **Marja comercială** caracterizează activitatea întreprinderilor comerciale şi activităţile comerciale ale întreprinderilor producătoare şi se determină ca diferenţă între suma vânzărilor mărfurilor şi costul lor de achiziţionare. Este denumită şi marja brută şi reprezintă indicatorul esenţial al întreprinderilor comerciale.

2. **Producţia exerciţiului** cuprinde producţia vândută, producţia stocată (sau destocată) şi producţia imobilizată. Relaţia de calcul este următoarea:

producţie vândută ± variaţia producţiei stocate

(stoc final – stoc iniţial) + producţia imobilizată = producţia exerciţiului

3. **Valoarea adăugată** este un agregat de origine macroeconomică şi reprezintă diferenţa dintre producţia globală a exerciţiului (marja comercială şi producţia proprie-zisă) şi consumul de bunuri şi servicii furnizate de terţi pentru realizarea producţiei.

Valoarea adăugată = *Producţia exerciţiului* + *Marja comercială* – *Consumuri intermediare (materii prime, materiale, lucrări şi servicii primite de la terţi)*

4. **Excedentul brut din exploatare** (sau insuficienţa brută din exploatare) este un indicator care exprimă performanţa economică a întreprinderii şi măsoară profitul economic brut provenind din ciclul de exploatare.

Excedentul brut de exploatare reprezintă suma dintre valoarea adăugată şi subvenţiile de exploatare, din care se scad cheltuielile cu personalul şi impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate.

5. **Rezultatul din exploatare** se determină adăugând la excedentul brut din exploatare veniturile din amortizare şi provizioane de exploatare, precum şi alte venituri din exploatare din care se deduc cheltuielile cu amortizări şi provizioane privind exploatarea şi alte cheltuieli de exploatare.

6. **Rezultatul curent înainte de impozitare** constituie rezultatul „normal" produs de activitatea curentă a întreprinderii (de exploatare şi financiară).

Rezultatul curent = *Rezultatul din exploatare* + *Venituri financiare* – *Cheltuieli financiare*

7. **Rezultatul extraordinar** reprezintă soldul intermediar de gestiune care exprimă rezultatul (profitul sau pierderea) activităţilor cu caracter de excepţie desfăşurate de întreprinderi.

8. **Rezultatul net contabil al exerciţiului** (profit sau pierdere) reprezintă diferenţa dintre rezultatul brut (rezultatul curent + rezultatul extraordinar) şi impozitul pe profit.

6.9.4. Profit contabil şi profit impozabil

Rezultatul exerciţiului reprezintă soldul final al contului 121 „Profit şi pierdere", supus repartizării.

Rezultatul contabil determinat înainte de impozitare diferă ca mărime de rezultatul impozabil (fiscal). El trebuie supus unor prelucrări de ordin fiscal în vederea obţinerii profitului impozabil (rezultatului fiscal).

Rezultatul contabil înainte de impozitare *reprezintă diferenţa dintre veniturile realizate şi cheltuielile corespondente veniturilor realizate la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit calculat şi evidenţiat în cursul exerciţiului.* Acest indicator stă la baza determinării *rezultatului fiscal.*

Potrivit reglementărilor Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, intrată în vigoare la 1 iulie 2002, **profitul** *se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi se adaugă cheltuielile nedeductibile.*

Sunt considerate neimpozabile următoarele venituri:

a) dividendele primite de către o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română;

b) diferențele favorabile de valoare ale titlurilor de participare înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, a beneficiilor sau a primelor de emisiune ori prin compensarea unor creanțe la societatea la care se dețin participațiile;

c) veniturile rezultate din anularea datoriilor care au fost considerate cheltuieli nedeductibile, precum şi din anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere sau a veniturilor realizate din recuperarea unor cheltuieli nedeductibile;

d) alte venituri neimpozabile, prevăzute expres în acte normative speciale.

La calculul profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile. *Conform Legii nr. 414/2002, sunt deductibile*:

a) cheltuielile de sponsorizare şi/sau mecenat efectuate potrivit legii, în limita de 5% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor şi totalul cheltuielilor, inclusiv accizele, mai puțin cheltuiala cu impozitul pe profit şi cheltuielile cu sponsorizarea şi/sau mecenatul;

b) perisabilitățile, în limitele prevăzute;

c) cheltuielile cu primele de asigurare pentru accidente de muncă, boli profesionale şi risc profesional, precum şi cheltuielile cu alte prime de asigurare plătite de angajator în numele angajatului, impozabile, potrivit legii, la angajatul persoană fizică;

d) cheltuielile cu cotizațiile plătite asociațiilor profesionale, până la nivelul echivalentului în lei al sumei de 1.000 euro anual.

Există şi anumite **categorii de cheltuieli pentru care nu se admite deducerea**: impozitul pe profit datorat şi impozitul pe venit realizat în străinătate; amenzile şi penalitățile datorate către autoritățile române şi străine; cheltuielile cu indemnizația de deplasare acordate salariaților care depăşesc de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, cheltuielile de cercetare-dezvoltare, de conducere şi de administrare înregistrate de un sediu permanent care aparține unei persoane fizice sau juridice străine, care nu s-au efectuat în România, care depăşesc 10% din salariile impozabile ale salariaților sediului permanent din România; cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii; cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori; cheltuielile de protocol care depăşesc limita de 2% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor şi cel al cheltuielilor, inclusiv accizele, mai puțin cheltuielile cu impozitul pe profit şi cheltuielile de protocol înregistrate în cursul anului ş.a.

Pentru obținerea rezultatului exercițiului după impozitare (profit net sau pierdere) din rezultatul impozabil se elimină impozitul pe profit.

Suma absolută a impozitului pe profit se obține prin aplicarea cotei de impozitare la rezultatul impozabil. Cota de impozit pe profit este de 25%, cu excepțiile prevăzute de lege.

Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor. În acest scop impozitul pe profit se calculează şi se evidenţiază trimestrial, cumulat de la începutul anului.

În cursul anului fiscal, contribuabilii au obligaţia de a depune declaraţia de impunere până la termenul de plată a impozitului inclusiv, urmând ca, după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanţul contabil anual, să depună declaraţia de impunere pentru anul fiscal expirat, până la termenul prevăzut pentru depunerea situaţiilor financiare.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit se datorează majorări şi penalităţi de întârziere, potrivit reglementărilor legale în vigoare.

Impozitul pe profit de plată trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite. Dacă suma plătită depăşeşte suma datorată, surplusul trebuie recunoscut drept creanţă.

Ca informaţii în completarea contului de profit şi pierdere se prezintă proporţia în care impozitul pe profit corespunde rezultatului activităţilor curente, respectiv rezultatului activităţilor extraordinare.

De asemenea, se include reconcilierea dintre rezultatul contabil al exerciţiului financiar şi rezultatul fiscal, aşa cum este prezentat în declaraţia de impozit pe profit.

6.9.5. Conţinutul şi rolul contului 121 „Profit şi pierdere”

Evidenţa profitului sau a pierderii înregistrate în cursul exerciţiului se ţine cu ajutorul contului **121 „Profit şi pierdere”**. După funcţia contabilă, este un cont *bifuncţional*.

În creditul contului se înregistrează: la sfârşitul perioadei (lunii), soldul creditor al conturilor din clasa 7 şi pierderea contabilă reportată. *În debit* se înregistrează: la sfârşitul perioadei (lunii), soldul debitor al conturilor de cheltuieli; profitul net realizat în exerciţiul precedent şi nerepartizat; profitul net realizat în exerciţiul precedent, care a fost repartizat pe destinaţii.

Soldul creditor reprezintă profitul realizat, dacă veniturile depăşesc cheltuielile, iar *soldul debitor* – pierderea realizată, dacă cheltuielile depăşesc veniturile.

Formarea rezultatului exerciţiului şi înregistrarea sa în contabilitate *se realizează pe etape*, după cum urmează:

1. **Decontarea veniturilor şi cheltuielilor curente**.

La sfârşitul lunii se determină rezultatul exerciţiului care se transferă contului 121. Atunci când rezultatul este favorabil (profit), înregistrarea contabilă este:

%		=	121 *Profit şi pierdere*
Gr. 70 *Cifra de afaceri*			
711 *Variaţia stocurilor*			
Gr. 72 *Venituri din producţia de imobilizări*			
741 *Venituri din subvenţii de exploatare*			
Gr. 75 *Alte venituri din exploatare*			

În situaţia în care soldul conturilor curente este debitor (pierderi), se debitează contul 121 prin creditul conturilor de cheltuieli respective.

2. **Decontarea veniturilor şi cheltuielilor financiare**.

Înregistrarea în contabilitate se realizează astfel:

Gr. 76 *Venituri financiare* = 121 *Profit şi pierdere*
(când rezultatul este favorabil)

121 *Profit şi pierdere* = Gr. 66 *Cheltuieli financiare*
(când rezultatul este nefavorabil)

3. **Decontarea veniturilor şi cheltuielilor extraordinare.**

4. **Deducerea acelor categorii de cheltuieli care, potrivit legii, se scad din profitul impozabil.**

5. **Calcularea, înregistrarea şi decontarea impozitului pe profit.**

În urma parcurgerii acestor etape rezultă **profitul de repartizat** la nivelul întreprinderii.

Atât modul de constituire, cât şi destinaţiile profitului sunt supuse reglementărilor legale.

La societăţile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, profitul net se repartizează conform prevederilor **Legii nr. 15/1990** privind societăţile comerciale, iar la societăţile comerciale cu capital privat, potrivit hotărârilor adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor care trebuie să ţină seama de prevederile Legii nr. 31/1990 republicată, de Statutul societăţii şi de alte reglementări)

Principalele destinaţii ale profitului sunt: constituirea rezervelor; investiţii; constituirea fondului de participare a salariaţilor la profit; plata dividendelor; vărsăminte la buget din profitul net al regiilor autonome şi alte destinaţii prevăzute de lege, statut sau de contractul de asociere.

Din profitul societăţii se va prelua, în fiecare an, cel puţin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social.

De asemenea, conform Legii nr. 15/1990, fondatorii vor participa la profit dacă acest lucru este prevăzut în actul constitutiv ori, în lipsa unei asemenea prevederi, dacă a fost aprobat în adunarea generală extraordinară.

În notele explicative care însoţesc situaţiile financiare ale întreprinderii trebuie să se prezinte separat repartizarea profitului net pe destinaţii, respectiv: dividendele propuse spre a fi plătite; sumele repartizate la rezerve; sumele repartizate pentru acoperirea pierderilor contabile din anii precedenţi; alte repartizări.

Evidenţa repartizării profitului se ţine cu ajutorul contului **129 „Repartizarea profitului"**. Este un cont *de activ. În debit* se înregistrează: rezervele constituite din profitul realizat în exerciţiul curent; acoperirea pierderilor contabile realizate în exerciţiile precedente din profitul realizat în exerciţiul curent; sumele repartizate pentru participarea salariaţilor la profit, dividende, vărsăminte la bugetul de stat din profitul net al regiilor autonome, surse proprii de finanţare.

În creditul acestui cont se înregistrează profitul net realizat în exerciţiul precedent, care a fost repartizat pe destinaţii legale.

Soldul debitor al contului reprezintă profitul repartizat aferent anului în curs.

Evidenţa rezultatului sau a părţii din rezultatul exerciţiului precedent a cărei repartizare a fost amânată de adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor se realizează cu ajutorul contului **117 „Rezultatul reportat"**. Este un cont *bifuncţional*.

În creditul acestui cont se înregistrează: pierderile contabile ale exercițiilor precedente, acoperite din rezerve; pierderile contabile ale exercițiilor precedente acoperite din profitul exercițiului curent; pierderile realizate în exercițiile precedente, care reduc capitalul social; profitul net realizat în exercițiul precedent şi nerepartizat; rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile.

În debitul acestui cont se înregistrează: pierderile contabile realizate în exercițiul precedent; profitul net realizat în exercițiile precedente, repartizat pentru rezerve, participarea salariaților la profit, vărsăminte din profitul net al regiilor autonome, dividende cuvenite acționarilor sau asociaților; rezultatul nefavorabil din corectarea erorilor contabile.

Soldul debitor al contului reprezintă pierderea neacoperită, iar *soldul creditor*, profitul nerepartizat.

La sfârşitul anului, după aprobarea bilanțului, se realizează **închiderea operațiilor de repartizare a profitului**. În acest scop se utilizează următoarea înregistrare contabilă:

121	=	129
Profit şi pierdere		*Repartizarea profitului*

Pentru înregistrarea în contabilitate a repartizării profitului pe principalele destinații care decurg din reglementările legale se folosesc următoarele formule-cadru:

a) Constituirea de rezerve din profitul exercițiului curent:

129	=	1061
Repartizarea profitului		*Rezerve legale*

b) Acoperirea pierderilor din anii precedenți (din profitul realizat în exercițiul curent):

129	=	117
Repartizarea profitului		*Rezultatul reportat*

c) Constituirea de: rezerve statutare, rezerve pentru acțiuni proprii alte rezerve din profitul net:

129	=	%
Repartizarea profitului		1062 *Rezerve pentru acțiuni proprii*
		1063 *Rezerve statutare sau contractuale*
		1068 *Alte rezerve*

d) Sumele (brute) repartizate pentru participarea salariaților la profit (inclusiv rata din profitul net cuvenită administratorului) şi pentru dividende cuvenite acționarilor sau asociaților:

129 *Repartizarea profitului*	=	117 *Rezultatul reportat*

e) După aprobarea bilanțului și a contului de profit și pierdere de adunarea generală a acționarilor/asociaților, sumele cuvenite salariaților și acționarilor conform repartizărilor de mai sus se înregistrează ca drepturi cuvenite acestora:

117 *Rezultatul reportat*	=	% 424 *Participarea salariaților la profit* 457 *Dividende de plată*

f) Impozitul aferent participării salariaților la profit și dividende:

% 424 *Participarea la profit* 457 *Dividende de plată*	=	444 *Impozit pe salarii*

Transpunerea în practică a reglementărilor contabile armonizate, aprobate prin O.M.F.P. 94/2001, ridică o serie de probleme noi privind determinarea și măsurarea profitului. Astfel, determinarea profitului este condiționată de conceptele de capital și de menținere a nivelului capitalului.

În raport cu necesitățile utilizatorilor situațiilor financiare, o întreprindere poate adopta **conceptul financiar al capitalului** sau **conceptul fizic al capitalului**.

Conform conceptului financiar al capitalului, acesta din urmă *este sinonim cu* **activele nete** *sau cu* **capitalul propriu al întreprinderii**. Conform conceptului fizic, capitalul reprezintă capacitatea de producție a întreprinderii.

Corespunzător modului de definire a capitalului, există conceptele de **menținere a nivelului capitalului financiar, respectiv fizic**.

O întreprindere își menține capitalul dacă la sfârșitul perioadei are un capital egal cu cel de la începutul perioadei. Diferența în plus față de nivelul de la începutul perioadei este considerată profit.

Menținerea nivelului capitalului financiar poate fi evaluată atât în unități monetare nominale, cât și în unități de putere constantă de cumpărare. În primul caz, *profitul reprezintă creșterea capitalului monetar nominal de-a lungul perioadei*. Astfel, creșterile prețurilor activelor, care au loc de-a lungul perioadei, cunoscute sub numele de câștiguri din deținerea de active, reprezintă profit. În ce de-al doilea caz, *profitul reprezintă creșterea puterii de cumpărare investite în cursul perioadei. Se consideră profit numai acea parte a creșterii prețurilor activelor care depășește creșterea nivelului general al prețurilor*.

Conform conceptului menținerii capitalului fizic, unde capitalul este definit în termenii capacității fizice de producție, *profitul reprezintă creșterea acestui capital în decursul perioadei.* Modificările de prețuri care afectează activele și datoriile întreprinderii sunt tratate ca ajustări de menținere a nivelului capitalului și nu ca profit.

Anexa nr. 2

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

la data de 31 decembrie .....

Denumirea indicatorului	Nr. rd.	Exercițiul financiar precedent	Exercițiul financiar încheiat
A	B	1	2
1. Cifra de afaceri netă (rd. 02 la 04)	01		
Producția vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)	02		
Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	03		
Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)	04		
2. Variația stocurilor Sold C / Sold D	05		
(ct. 711)	06		
3. Producția imobilizată (ct. 721+722)	07		
4. Alte venituri din exploatare (ct. 758+7417)	08		
VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 01+05–06+07+08)	09		
5. a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile (ct. 601+602–7412)	10		
Alte cheltuieli materiale (ct. 603+604+606+608)	11		
b) Alte cheltuieli din afară (cu energie şi apă) (ct. 605–7413)	12		
Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	13		
6. Cheltuieli cu personalul (rd. 15+16)	14		
a) Salarii (ct. 641–7414)	15		
b) Cheltuieli cu asigurările şi protecția socială (ct. 645–7415)	16		
7. a) Ajustarea valorii imobilizărilor corporale şi necorporale (rd. 18–19)	17		
a.1) Cheltuieli (ct. 6811+6813)	18		
a.2) Venituri (ct. 7813+7815)	19		
7. b) Ajustarea valorii activelor circulante (rd. 21–22)	20		
b.1) Cheltuieli (ct. 654+6814)	21		
b.2) Venituri (ct. 754+7814)	22		
8. Alte cheltuieli de exploatare (rd. 24 la 26)	23		
8.1. Cheltuieli privind prestațiile externe (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624 +625+626+627+628–7416)	24		

8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 635)	25
8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donaţii şi active cedate (ct. 658)	26
Ajustări privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli (rd. 28-29)	27
Cheltuieli (ct. 6812)	28
Venituri (ct. 7812)	29
CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 10 la 14+17+20+23+27)	30
REZULTATUL DIN EXPLOATARE:	
– Profit (rd. 09-30)	31
– Pierdere (rd. 30-09)	32
9. Venituri din interese de participare (ct. 7613+7614+7615+7616)	33
– din care, în cadrul grupului	34
10. Venituri din alte investiţii financiare şi creanţe ce fac parte din activele imobilizate (ct. 7611+7612)	35
– din care, în cadrul grupului	36
11. Venituri din dobânzi (ct. 766)	37
– din care, în cadrul grupului	38
Alte venituri financiare (ct. 7617+762+763+764+765+767+768+788)	39
VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 33+35+37+39)	40
12. Ajustarea valorii imobilizărilor financiare şi a investiţiilor financiare deţinute ca active circulante (rd. 42-34)	41
Cheltuieli (ct. 686)	42
Venituri (ct. 786)	43
13. Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666–7418)	44
– din care, în cadrul grupului	45
Alte cheltuieli financiare (ct. 663+664+665+667+668+688)	46
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 41+44+46)	47
REZULTATUL FINANCIAR:	
– Profit (rd. 40–47)	48
– Pierdere (rd. 47–40)	49
14. REZULTATUL CURENT:	
– Profit (rd. 31+48)	50
– Pierdere (rd. 32+49)	51
15. Venituri extraordinare (ct. 771)	52
16. Cheltuieli extraordinare (ct. 671)	53
17. REZULTATUL EXTRAORDINAR:	
– Profit (rd. 52–53)	54
– Pierdere (rd. 53–52)	55
VENITURI TOTALE (rd. 09+40+52)	56
CHELTUIELI TOTALE (rd. 30+47+53)	57
REZULTATUL BRUT	

– Profit (rd. 56–57)	58
– Pierdere (rd. 57–56)	59
18. IMPOZITUL PE PROFIT (ct. 691–791)	60
19. Alte cheltuieli cu impozitul care nu apar în elementele de mai sus (ct. 698)	61
20. REZULTATUL NET AL EXERCIȚIULUI FINANCIAR:	
– Profit	62
– Pierdere	63
21. Rezultatul pe acțiune	
– de bază	64
– diluat	65

6.10. Conturile speciale

Sub această denumire se cuprind două grupe de conturi, reunite în **clasa 8**:

80 Conturi în afara bilanțului;

89 Bilanț.

Grupa 80 cuprinde conturi cu ajutorul cărora se ține evidența în partidă simplă a unor angajamente acordate, respectiv primite, precum şi a unor bunuri sau valori care nu fac parte din patrimoniul întreprinderii. Acestea sunt:

– contul 801 „Angajamente acordate", prin care se ține evidența girurilor, cauțiunilor, garanțiilor etc., acordate de către unitate unor terțe persoane juridice sau fizice. Acest cont înregistrează şi reflectă o creanță eventuală a întreprinderii asupra terților în cazul în care ea va fi determinată să plătească, în locul terților, suma pentru care a acordat garanția (girul etc.).

În debit se înregistrează valoarea angajamentelor, în momentul acordării acestora, iar în credit – valoarea respectivă în momentul încetării angajamentelor respective.

– contul 802 „Angajamente primite";

Cu ajutorul acestui cont se înregistrează valoarea angajamentelor (giruri, cauțiuni etc.) primite de întreprindere, care reprezintă obligații față de cei ce le-au acordat sau dreptul de creanță al acestora asupra întreprinderii în cazul în care terții vor fi nevoiți să plătească în locul unității care a primit garanțiile.

– contul 8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie".

În acest cont se înregistrează, pe bază de contract sau proces verbal, valoarea de inventar a imobilizărilor luate cu chirie;

– contul 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare";

– contul 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie";

– contul 8034 „Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare";

– contul 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate";

– contul 8037 „Efecte scontate neajunse la scadență";

– contul 8038 „Alte valori în afara bilanțului";

– contul 8039 „Stocuri de natura obiectelor de inventar".

Grupa 89 conține două conturi necesare pentru închiderea şi deschiderea bilanțului: 891 „Bilanț de deschidere" şi 892 „Bilanț de închidere" –, care funcționează în partidă dublă.

VII
CONTABILITATEA DE GESTIUNE (ANALITICĂ)

Potrivit Legii contabilității republicată, societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, societățile cooperatiste şi celelalte persoane juridice cu scop lucrativ au obligația să organizeze contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune.

În România funcționează un sistem contabil dualist care face posibilă evidențierea într-o dublă structură a cheltuielilor, şi anume după **conținutul lor economic** (în contabilitatea financiară) şi **pe articole de calculație a costurilor** produselor, lucrărilor, serviciilor şi locurilor de activitate (în contabilitatea de gestiune).

Informațiile contabile de gestiune privesc gestiunea internă a întreprinderii şi sunt destinate managementului propriu. Prin aceasta, contabilitatea de gestiune se manifestă ca o **contabilitate analitică a exploatării**, având ca obiect, în principal, colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinații, activități, secții, faze de fabricație etc., decontarea producției, precum şi determinarea costului de producție efectiv al producției fabricate, al lucrărilor executate şi serviciilor prestate, inclusiv al producției în curs de execuție.

Modul de organizare a contabilității de gestiune este stabilit de fiecare unitate patrimonială, în funcție de specificul activității şi necesitățile proprii.

7.1. Principiile şi factorii organizării evidenţei şi calculaţiei costurilor

Evidența şi calculația costurilor trebuie în aşa fel organizată încât să răspundă cerințelor privind agregarea şi comparabilitatea datelor şi să asigure o putere informațională cât mai cuprinzătoare.

Unul din principiile de bază aplicate în domeniul contabilității şi al calculației prevede că în costul producției se includ toate cheltuielile aferente numai producției respective, indiferent de momentul sau perioada în care sunt efectuate. Acesta constituie **principiul delimitării în timp a cheltuielilor de producție** efectuate de unitatea patrimonială.

Pe această bază, cheltuielile totale ale fiecărei perioade se corectează astfel:

a) se adaugă cotele-părți din cheltuielile anticipate efectuate în perioadele care privesc perioada curentă;

b) se scad cheltuielile anticipate în cazul în care acestea s-au efectuat în perioada curentă dar se referă la perioadele următoare;

c) se adaugă rezervele constituite şi provizioanele.

Un alt principiu al organizării evidenței şi calculației îl reprezintă **separarea cheltuielilor de producție ale activității de bază de cheltuielile auxiliare şi anexe, precum şi de cheltuielile ocazionate de alte activități**. Sunt satisfăcute, astfel, cel puțin trei cerințe:

a) evidența riguroasă pe secții şi sectoare de activitate, pe locuri de gestiune şi pe feluri de activitate;

b) delimitarea în spaţiu şi pe destinaţii a cheltuielilor de producţie;

c) diferenţierea cheltuielilor care se includ în costuri şi se recuperează prin vânzarea produselor, de cheltuielile care se suportă din alte surse.

Organizarea contabilităţii de gestiune este influenţată de acţiunea mai multor factori[1]:

a) modul în care este structurată executarea lucrărilor de calculaţie. Astfel, activitatea de calculaţie a costurilor poate fi separată de cea destinată analizei şi fundamentării deciziilor privind activitatea viitoare sau întreaga activitate poate fi concentrată într-un singur compartiment funcţional;

b) tipologia calculaţiilor costurilor de producţie;

Calculaţia costurilor reprezintă un ansamblu de procedee care surprind corelaţia dintre cheltuielile de producţie şi desfacere şi producţia care le-a ocazionat. Pe această bază se determină costurile unitare şi ale întregii producţii. Agenţii economici pot utiliza calculaţiile de costuri în conformitate cu criteriile care le diferenţiază.

c) tehnologia de fabricaţie influenţează organizarea contabilităţii de gestiune prin numărul şi nomenclatura documentelor privind pregătirea fabricaţiei şi urmărirea acesteia. Totodată, succesiunea elaborării bugetelor şi calculaţiilor privind costul pe produs este influenţată de caracteristicile tehnologiei utilizate în obţinerea producţiei;

d) tipul de producţie şi modul de organizare a acesteia. Metodele de calculaţie a costurilor utilizate sunt condiţionate şi de modul de organizare a producţiei. Astfel, în cazul producţiei individuale sau de serie mică se va utiliza metoda pe comenzi, iar în întreprinderile cu producţie de masă, metoda globală;

e) mărimea întreprinderii şi structura sa organizatorică. Gradul de descentralizare în activitatea de organizare a calculaţiei costurilor depinde de dimensiunile întreprinderii, iar gradul de complexitate a structurii organizatorice influenţează amploarea calculaţiilor necesare.

Anumite particularităţi ale organizării contabilităţii de gestiune sunt determinate şi de alţi factori: gradul de integrare a întreprinderii, gradul de mecanizare şi automatizare a producţiei, caracterul procesului de producţie ş.a.

Complexitatea activităţii economice, conjugată cu imposibilitatea cunoaşterii anumitor cheltuieli în momentul efectuării lor, impune evidenţierea detaliată a tuturor cheltuielilor aferente unei perioade, de regulă o lună. În scopul determinării costului efectiv al producţiei este necesară, în prealabil, calculaţia, colectarea şi repartizarea cheltuielilor de producţie efectuate.

7.2. Conturile de calculaţie

Sistemul conturilor de calculaţie cuprinde:

921 Cheltuielile activităţii de bază;
922 Cheltuielile activităţilor auxiliare;
923 Cheltuieli indirecte de producţie;
924 Cheltuieli generale de administraţie;
925 Cheltuieli de desfacere.

---

[1] Mihai Epuran, V. Băbăiţă, C. Grosu, *Contabilitate şi control de gestiune*, Ed. Economică, Bucureşti, 1999, p. 91-97.

Toate aceste conturi au funcție contabilă de activ.

Contul **921 „Cheltuielile activității de bază”** este folosit pentru evidența tuturor cheltuielilor ocazionate de realizarea producției de bază, constând din obținerea de produse finite şi semifabricate, executarea unor lucrări sau prestare de servicii.

Se debitează în cursul lunii, cu toate cheltuielile directe, individualizate pe fiecare obiect de calculație fabricat într-o secție anumită, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile”, iar la sfârşitul lunii, cu cotele corespunzătoare de cheltuieli indirecte repartizate rațional în cost. *Se creditează* la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al producției finite obținute şi cu cheltuielile efective aferente producției în curs de execuție, prin debitul conturilor 902 „Decontări interne privind producția obținută” şi 933 „Costul producției în curs de execuție”.

La sfârşitul lunii, în urma operațiunilor înregistrate, contul are *sold zero*.

Contabilitatea analitică a cheltuielilor producției de bază se ține pe secții, iar în cadrul acestora pe comenzi, faze sau produse, pe articole de calculație sau pe feluri de cheltuieli, potrivit metodei de calculație a costurilor.

Contul **922 „Cheltuielile activităților auxiliare”** colectează cheltuielile privind activitățile auxiliare şi permite calculul costului efectiv al producției. Activitățile şi secțiile auxiliare furnizează secțiilor de bază: energie electrică (centrala electrică), aburi (centrala de aburi), apă (centrala de apă), ambalaje şi scule – sau efectuează lucrări sau servicii (atelier de întreținere şi reparații, servicii de transport etc.).

Regimul de funcționare al contului 922 este similar cu cel al contului precedent.

Contul **923 „Cheltuieli indirecte de producție”** înregistrează cheltuielile cu întreținerea şi funcționarea utilajului şi cheltuielile generale ale fiecărei secții de producție.

În categoria cheltuielilor comune ale secției se includ două categorii mari de cheltuieli:

a) cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor, care se referă la reparațiile curente şi capitale ale utilajelor, amortizarea utilajelor şi mijloacelor de transport ale secțiilor, energie, combustibil şi alte materiale pentru scopuri tehnologice şi motrice ş.a.;

b) cheltuieli generale ale secției, care, la rândul lor, se subîmpart în:

– cheltuieli de interes general: retribuțiile personalului tehnic, administrativ şi de conducere al secției, cheltuieli cu reparațiile şi amortizarea clădirilor secției, cheltuieli cu protecția muncii, cheltuieli pentru cercetări, încercări, experiențe, proiecte, invenții ş.a.;

– cheltuieli administrativ-gospodăreşti ale secțiilor: furnituri de birou, încălzit, iluminat, apă ş.a., pentru nevoile administrativ-gospodăreşti ale secției etc.;

– cheltuieli neproductive ale secției: pierderi din întreruperi, pierderi din casarea şi declasarea mijloacelor circulante ale secției etc.

Contul 923 *se debitează*, în cursul lunii, cu cheltuielile comune ale secției care nu pot fi identificate pe produs prin creditul 901 „Decontări interne privind cheltuielile”. În timp, cheltuielile băneşti se înregistrează pe măsura efectuării lor, celelalte cheltuieli se înregistrează la anumite intervale de timp pe baza situațiilor de repartizare privind consumurile de materiale şi de muncă, amortizările etc. *Se creditează* la sfârşitul lunii prin repartizarea cheltuielilor asupra fabricației din secțiile de bază,

prin debitul conturilor 902 „Decontări interne privind producția obținută" şi 933 „Costul producției în curs de execuție".

Contul **924 „Cheltuieli generale de administrație"** serveşte pentru evidența următoarelor categorii de cheltuieli ocazionate de administrarea şi conducerea unității: salariile personalului de conducere, tehnic, economic, administrativ, de deservire şi pază al întreprinderii; impozitul şi contribuția la asigurările sociale; amortizarea utilajelor fixe de interes general, cheltuieli administrativ-gospodăreşti; cheltuieli neproductive cu caracter general ş.a. *În debitul* acestui cont se colectează, în cursul lunii, cheltuielile generale ale unității, creditându-se contul 901. *Se creditează*, la sfârşitul lunii, cu cheltuielile repartizate asupra produselor fabricate prin debitul conturilor 902 şi 933.

La sfârşitul lunii, cheltuielile comune ale secțiilor şi cheltuielile generale – cheltuieli indirecte – se repartizează în costul producției. Această repartizare se face prin următoarele formule contabile:

921 „Cheltuielile activității de bază" = 923 „Cheltuielile indirecte de producție"

921 „Cheltuielile activității de bază" = 924 „Cheltuielile generale de administrație"

Contul **925 „Cheltuieli de desfacere"** înregistrează cheltuielile efectuate în legătură cu desfacerea produselor fabricate: cheltuieli de transport, manipulare, depozitare, conservare, asigurare, perisabilitățile legale ş.a. *Se debitează* în cursul lunii, prin creditul contului 901 şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul contului 902.

Conturile de colectare şi repartizare (923, 924 şi 925) la sfârşitul perioadei sunt balansate, având *sold zero*.

În urma colectării şi repartizării cheltuielilor urmează etapa decontărilor interne a cheltuielilor, producției obținute şi a diferențelor de preț. Conturile folosite sunt următoarele:

Contul **901 „Decontări interne privind cheltuielile"** asigură evidența decontărilor interne privind cheltuielile activității de bază şi auxiliare, cheltuielile comune ale secției, cheltuielile generale ale unității şi cheltuielile de desfacere. Cu ajutorul său se stabileşte, totodată, diferența dintre prețurile destinate vânzării, lucrărilor executate şi serviciilor prestate care formează producția marfă a întreprinderii.

Este un cont *bifuncțional*, dar funcționează ca un cont de pasiv. *Se creditează*, în cursul lunii, prin debitul conturilor 921, 922, 923, 924 şi 925. *Se debitează*, la sfârşitul lunii, prin creditul conturilor 931 „Costul producției obținute" şi 903 „Decontări interne privind diferențele de preț", după care se soldează.

Pentru a asigura evidența decontărilor interne privind costul producției obținute în cursul lunii, la preț de înregistrare, se foloseşte contul **902 „Decontări interne privind producția obținută"**. El serveşte pentru înregistrarea, pe de o parte, a costului normat al producției efective, iar pe de altă parte, a costului efectiv al acesteia, oferind posibilitatea stabilirii diferențelor dintre costul efectiv şi cel normat.

Este un cont *bifuncțional. Se creditează*, în cursul lunii, cu costul normat al producției finite obținute depozitate în cursul lunii, debitându-se prin conturile 903 şi 931. *Se debitează* la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al producției, creditându-se conturile 921, 923, 924, 925 şi 933.

Soldul acestui cont reflectă diferențele dintre costul normat şi cel efectiv şi poate fi:

– *creditor*, când costul efectiv este mai mic decât cel normat (diferență favorabilă);

– *debitor*, când costul efectiv este mai mare decât cel normat (diferență nefavorabilă).

Indiferent de soldul său, acest cont se închide la sfârşitul lunii prin contul 903.

Aceste diferențe se înregistrează în contul **903 „Decontări interne privind diferențele de preț"**, care asigură evidența diferențelor de preț calculate, la sfârşitul lunii, între costul efectiv al producției obținute şi prețul de înregistrare al acestora.

După funcția contabilă, este un cont *de activ*. *Se debitează*, la sfârşitul lunii, prin creditul contului 902 şi *se creditează* prin debitul contului 901. La sfârşitul lunii nu prezintă sold.

7.3. Calculaţia costului şi a profitului

Etapa finală a contabilității cheltuielilor de producție o reprezintă *calculația costului de producție efectiv al produselor fabricate şi serviciilor prestate*, inclusiv al producției în curs de execuție.

În vederea calculării costurilor de producție, cheltuielile înregistrate în contabilitatea generală se pot clasifica, după natura lor astfel:

a) **cheltuieli directe** (materii prime şi materiale directe, retribuții directe, contribuția privind asigurările şi protecția socială şi alte cheltuieli directe). Cheltuielile directe se individualizează pe produs sau grupe de produse omogene, lucrări, servicii, faze de fabricație şi, de aceea, se pot include direct în costul acestora;

b) **cheltuieli indirecte** (cheltuielile comune ale secției şi cheltuielile generale ale unității). Cheltuielile indirecte sunt comune mai multor produse sau grupe de produse şi, de aceea, trebuie să fie repartizate asupra produselor indirecte, pe baza unor criterii de repartizare. Pentru a se asigura repartizarea rațională a acestor cheltuieli asupra produselor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate, ele se repartizează asupra costurilor în raport de costul de secție, salariile directe, consumurile de materiale directe, orele de funcționare a utilajelor şi alți factori;

c) **cheltuielile de desfacere** (depozitare, păstrare, ambalare, expediere ş.a.);

d) **cheltuieli generale de administrație**.

Prin însumarea cheltuielilor directe cu cele indirecte se obține costul de producție al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate. Dacă la costul de producție se adaugă cheltuielile de desfacere şi cheltuielile generale de administrație, se obține costul complet.

Costul de producție este determinat prin adăugarea la costul de achiziție al materiilor prime şi consumabilelor utilizate a costurilor înregistrate de întreprindere, care sunt direct atribuite producerii unui bun. În plus, costul de producție mai poate cuprinde:

a) o pondere rezonabilă din costurile înregistrate de întreprindere, care sunt numai indirect atribuite producerii acelui bun şi doar în măsura în care se referă la perioada de producție;

b) în cazul activelor cu ciclu lung de fabricaţie, dobânda la capitalul împrumutat pentru finanţarea producerii acelui bun, în măsura în care aceasta se acumulează în raport cu perioada de producţie.

Prin urmare, costul de producţie al unui bun cuprinde: costul de achiziţie al materiilor prime şi consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocate în mod raţional ca fiind legate de fabricaţia acestuia.

Potrivit Regulamentului privind aplicarea Legii contabilităţii nu se includ în costul de producţie costul subactivităţii, cheltuielile financiare (cu excepţia dobânzilor aferente împrumuturilor, la unităţile cu ciclu lung de fabricaţie) şi cheltuielile excepţionale.

După un alt criteriu, şi anume dependenţa faţă de volumul producţiei, cheltuielile directe, indirecte şi de desfacere se pot clasifica în cheltuieli variabile şi cheltuieli fixe (constante).

Cheltuielile variabile sunt acelea a căror mărime evoluează proporţional cu producţia: consumurile de materii prime şi materiale auxiliare directe, retribuţiile directe, energia, combustibilul şi materialele folosite în scopuri tehnologice, alte cheltuieli.

Cheltuielile fixe au un nivel constant, indiferent de oscilaţiile volumului de producţie, format din: cheltuielile generale ale întreprinderii, o parte din cheltuielile comune ale secţiei şi din cheltuielile de desfacere şi altele.

În timp ce cheltuielile variabile sunt relativ fixe sau constante pe unitatea de produs, cele fixe se modifică în raport invers proporţional cu volumul fizic al producţiei.

În literatura de specialitate s-au conturat mai multe metode de calculaţie a costurilor de producţie: metoda costurilor standard sau normate, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda costurilor directe, precum şi alte metode folosite de agenţii economici în funcţie de organizarea procesului de producţie, specificul activităţii şi necesităţile proprii.

Metoda costurilor standard sau normate constă în determinarea cu anticipaţie faţă de punerea în fabricaţie a produselor, atât a cheltuielilor directe, cât şi a celor indirecte, sub formă de antecalculaţii. Costurile standard sunt normate, influenţate cu abaterile în plus (depăşiri) sau în minus (economii), conduc la stabilirea costurilor efective ale producţiei.

Metoda pe comenzi se aplică, de regulă, în producţia industrială sau de serie. Această metodă constă în colectarea cheltuielilor directe pe comenzi şi repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie, pe fiecare comandă în parte, prin procedee convenţionale.

Metoda pe faze se foloseşte în producţia de masă, pentru obţinerea produsului finit parcurgându-se mai multe faze în procesul de fabricaţie. Cheltuielile de producţie sunt înregistrate în conturi deschise lunar pe fiecare fază, iar la sfârşitul perioadei de gestiune, prin însumarea cheltuielilor din ultima fază de producţie, se obţine costul efectiv.

Metoda globală constă în colectarea tuturor cheltuielilor pe articole de calculaţie şi raportarea lor la totalul producţiei obţinute. Această metodă se aplică în întreprinderile care realizează un singur produs şi la care, de regulă, nu se înregistrează semifabricate sau producţie neterminată.

Metoda costurilor directe are în vedere împărţirea cheltuielilor în fixe şi variabile şi includerea în costul efectiv al produsului numai a celor variabile.

Prin folosirea acestor metode trebuie să rezulte o mărime a costului de producţie în care să nu se reflecteze, printre altele, costul subactivităţii. Acest cost rezultă ca urmare a existenţei unor decalaje între nivelul real şi cel normal al activităţii. Cauza o constituie închiderea unor capacităţi de producţie sau funcţionarea unor secţii sub capacitate ş.a., ceea ce generează cheltuieli proprii. La aceasta se mai adaugă şi influenţele exercitate asupra altor sectoare de producţie ca urmare a pregătirii cheltuielilor fixe. În consecinţă, o parte din aceste cheltuieli se repartizează şi asupra subactivităţii, rezultând costul acesteia. Aceasta, de regulă, nu se include în costul produselor, dar se reflectă direct în rezultatul exerciţiului. Costul subactivităţii se obţine prin înmulţirea cheltuielilor fixe cu coeficientul rezultat din raportul dintre nivelul real al activităţii şi nivelul normal al acesteia. În scopul stabilirii nivelului de activitate pot fi luate în calcul: volumul producţiei, orele de funcţionare a utilajelor, gradul de utilizare a capacităţilor de producţie sau alţi factori.

Deci, în mod necesar, din costul de producţie trebuie eliminate influenţele (cheltuielile) aparţinând subactivităţii. Se obţine astfel un cost de producţie care reflectă cheltuielile generate de o activitate normală a unităţii.

În afara subactivităţii, costul de producţie mai poate fi influenţat şi de alte elemente conjuncturale, cum ar fi provizioanele, riscurile etc.

În scopul includerii în costul de producţie a tuturor cheltuielilor reale de producţie, este necesar ca operaţiunile calculaţiei să fie executate într-o anumită ordine[2]:

1. Pentru început se realizează calculaţia costului şi decontarea producţiei auxiliare. În funcţie de destinaţia producţiei auxiliare, are loc şi înregistrarea în conturi corespunzătoare. Consumurile pentru necesităţile interne reprezintă o cheltuială şi se înregistrează în debitul conturilor 923 „Cheltuieli comune ale secţiei" şi 924 „Cheltuieli generale ale unităţii" prin creditul contului 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare". Ulterior se calculează costul producţiei auxiliare livrate la terţi, care devine producţie marfă.

2. Repartizarea cheltuielilor indirecte.

Repartizarea cheltuielilor comune ale secţiilor şi a cheltuielilor generale ale unităţii se înregistrează astfel:

921	=	923	
Cheltuielile activităţii de bază		*Cheltuieli indirecte de producţie*	

După repartizare, contul 923 nu mai prezintă sold.

921	=	924	
Cheltuielile activităţii de bază		*Cheltuieli indirecte de administraţie*	

3. Determinarea şi evaluarea producţiei neterminate, care se face prin inventariere şi prin metoda contabilă.

---

[2] Oprea Călin, Mihai Ristea, *Bazele contabilităţii,* Ed. Naţional, Bucureşti, 2000, p. 417-422.

Ca urmare a repartizării cheltuielilor indirecte, contul 921 al fiecărei secţii colectează în debit toate costurile aferente producţiei respective. Dacă din aceste costuri se scade valoarea producţiei neterminate, se determină costul producţiei finite.

Decontarea lunară a cheltuielilor de producţie se realizează astfel:

902	=	921
Decontări interne privind producţia obţinută		*Cheltuielile activităţii de bază*

Ca documente în contabilitate se folosesc jurnalul privind repartizarea şi decontarea cheltuielilor de producţie, fişa de cont analitic pentru costurile efective, fişa de cont analitic pentru cheltuielile indirecte ş.a.

În contabilitatea costului de producţie sunt folosite conturile **931 „Costul producţiei obţinute"** şi **933 „Costul producţiei în curs de execuţie"**.

Ambele conturi au funcţie contabilă *de activ*. Contul 931 asigură evidenţa producţiei obţinute. *Se debitează*, în cursul lunii, prin creditul contului 902 şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul contului 901.

Pentru evidenţa costului efectiv al producţiei în curs de execuţie se utilizează creditul conturilor 921, 922, 923, 924 şi *se creditează* prin debitul contului 902.

Calcularea costurilor de producţie constituie deci unul dintre obiectivele principale ale contabilităţii interne de gestiune. Pe această bază devine posibilă stabilirea rezultatelor şi a rentabilităţii producţiei obţinute în urma consumului de resurse. Analiza raportului dintre cheltuieli şi venituri oferă informaţiile necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea viitoare a unităţilor economice. Pe baza principiilor calculaţiei şi a datelor din conturile contabile s-a conturat un model de calculaţie a costurilor care, în forma sa clasică, exprima gruparea cheltuielilor şi veniturilor în funcţie de natura şi destinaţia lor[3].

Considerând o secţie de producţie în care se obţin două produse, A şi B, cheltuielile sunt înregistrate în mod diferit, în funcţie de posibilităţile de identificare şi de raportare la produs (valorile sunt în mii lei).

Nr. rd.	Conturile privind destinaţia cheltuielilor (Debit) / Conturile privind natura (felul) cheltuielilor	Costuri directe		Costuri indirecte	
		Cheltuielile activităţii de bază		Chelt. comune ale secţiei	Chelt. generale ale întreprinderii
		Produsul			
		A	B		
1	Materii prime, materiale	3.000	4.000	800	600
2	Decontări cu personalul	8.000	2.000	1.200	400
3	Amortizarea mijloacelor fixe	1.000	2.000	2.000	1.000
TOTAL		12.000	8.000	4.000	2.000
4	Cheltuieli comune ale secţiei	3.200	800		
5	Cheltuieli generale ale întreprinderii	1.200	800		
TOTAL CHELTUIELI INDIRECTE REPARTIZATE		4.400	1.600		
COST TOTAL		16.400	9.600		

[3] Mihai Ristea, *Bazele contabilităţii*, Ed. Naţional, Bucureşti, 1992, p. 173-174.

6	Cantitatea de produse (buc.) Cost pe unitatea de produs	4.000 4,1	2.000 4,8		
7	Preț de vânzare	6,0	6,2		
REZULTATUL TOTAL		24.000	12.400		
REZULTATUL NET		7.600	2.800		

Pentru înțelegerea procesului de calculație și a datelor din tabelul de mai sus, trebuie menționat că, în costul total al produsului, se cuprind atât cheltuielile directe (materii prime, salarii, amortizări), care sunt evidențiate pe fiecare produs, cât și cheltuielile indirecte. Cheltuielile indirecte se repartizează pe baza unor criterii și coeficienți de repartizare, astfel:

a) cheltuielile comune ale secției se repartizează cu ajutorul unui coeficient determinat ca raport între cheltuielile comune și salariile directe plătite. Deci, coeficientul cheltuielilor comune ale secției = 4.000 : (8.000 + 2.000) = 0,4. Pe această bază, costurile comune repartizate pe fiecare produs se determină astfel:

Produsul A = 0,4 x 8.000 = 3.200
Produsul B = 0,4 x 2.000 = 800
4000

b) cheltuielile general ale întreprinderii se repartizează folosind drept criteriu totalul cheltuielilor directe.

Coeficientul de repartizare se determină astfel:

$$C.G.I. = \frac{2.000}{20.000} = 0,1$$

Costurile generale repartizate pe fiecare produs se prezintă astfel:
Produsul A. 12.000 x 0,1 = 1.200
Produsul B. 8.000 x 0,1 = 800
Costul total obținut la fiecare produs:
Produsul A. = 12.000 + (3.200 + 1.200) = 16.400
Produsul B. = 8.000 + (800 + 800) = 9.600
Rezultatul total obținut la fiecare produs:
Produsul A. = 4.000 x 6,0 = 24.000
Produsul B. = 2.000 x 6,2 = 12.400
36.400
Rezultatul net-profit:
Produsul A: 24.000 – 16.400 = 7.600
Produsul B: 12.400 – 9.600 = 2.800

VIII
INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

Contabilitatea trebuie să asigure informații reale asupra activității societății comerciale. Una din condițiile fundamentale ale realizării acestei cerințe o reprezintă *concordanța deplină care trebuie să existe între datele înregistrate în conturi și realitatea obiectivă din întreprindere.*

Mijlocul principal sau procedeul contabil prin care se constată realitatea economică şi compararea datelor obținute pe această cale cu cele aflate în contabilitate îl reprezintă inventarierea.

8.1. Conţinutul, necesitatea şi funcţiile inventarierii

Inventarierea reprezintă procedeul contabil prin care se realizează constatarea faptică a elementelor patrimoniale în scopul stabilirii situației reale a patrimoniului.

Documentul în care se înscriu mijloacele existente, calitativ, cantitativ şi valoric, aşa cum acestea sunt constatate prin operațiile de măsurare, cântărire, cuantificare etc., se numeşte **inventar**.

Inventarierea reprezintă o operațiune obiectiv necesară în organizarea contabilității şi în gestionarea patrimoniului. Necesitatea ei decurge din faptul că, în practica economică, pot avea loc modificări sau fenomene care determină deosebiri de ordin valoric, cantitativ şi calitativ între realitate şi datele aflate în contabilitate.

În primul rând, în cursul perioadei de gestiune, unele componente ale patrimoniului îşi sporesc valoarea, ca urmare a unor procese naturale de ordin biologic: de exemplu, animalele tinere şi la îngrăşat cresc în greutate şi valoare datorită proceselor biologice. În alte cazuri, unele materiale sau mărfuri pierd în timp din greutate şi valoare, fie datorită proprietăților fizico-chimice, fie datorată condițiilor de păstrare.

În al doilea rând, neconcordanțele dintre realitate şi datele contabile pot proveni şi din cauze de ordin subiectiv. Pe de o parte, pot avea loc deficiențe în gestionarea valorilor materiale, deteriorări, degradări ale acestora. Totodată, sunt posibile şi neglijențe de înregistrare, unele valori materiale putând fi omise de la reflectarea în contabilitate. Pe de altă parte, gestionarea defectuoasă a bunurilor materiale, sau a mijloacelor băneşti, poate lua şi forma sustragerii sau a delapidării.

Inventarierea priveşte toate unitățile care au în gestiune valori materiale şi băneşti, atât unitățile economice, cât şi instituțiile.

Scopul inventarierii îl constituie stabilirea situației reale a patrimoniului unității economice prin constatarea faptică a componentelor acestora şi punerea de acord a evidenței contabile cu realitatea în vederea întocmirii unui bilanț real, fidel.

Din punct de vedere al *obiectului*, inventarierea cuprinde toate elementele patrimoniale ale întreprinderii, precum şi bunurile şi valorile deținute de ea cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice.

La baza inventarierii a află prevederile următoarelor acte normative:

– Legea contabilității nr. 81/1991 republicată în 2002;

– Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2001 şi 306/2002;

– Normele stabilite prin Ordinul Ministerului Finanţelor cu privire la organizarea şi efectuarea inventarierii la regiile autonome, societăţile comerciale, instituţiile publice, la celelalte persoane juridice, precum şi la persoanele fizice care au calitatea de comerciant;

– Pentru inventarierea disponibilităţilor băneşti, a cecurilor, cambiilor şi biletelor la ordin se va ţine seama şi de „Regulamentul operaţiunilor de casă" emis de B.N.R.;

– Eventualele decizii de îndrumare date de instanţele judecătoreşti superioare în domeniu.

Răspunderea pentru organizarea lucrărilor de inventar, potrivit art. 11(3) din Legea contabilităţii, revine:

– administratorului;

– ordonatorului de credite sau altor persoane care au obligaţia gestionării patrimoniului; acestea elaborează şi transmit comisiilor de inventariere instrucţiuni scrişe în acest sens.

Inventarierea şi inventarul joacă un rol esenţial şi îndeplinesc funcţii importante în contabilitate şi în gestiunea patrimoniului.

a) Funcţia de bază constă în verificarea realităţii şi integrităţii patrimoniului unităţii. Ea este mijloc de control al gestionării, administrării şi păstrării mijloacelor economice şi surselor corespunzătoare din unităţile economice sau instituţiile publice.

b) prin inventariere se determină şi mărimea unor indicatori economici cuprinşi în contabilitate şi în bilanţ. De aceea, *inventarierea precede şi pregăteşte elaborarea bilanţului contabil anual.*

c) Cu prilejul inventarierii sunt evidenţiate şi valorile neutilizabile, stocate, avariate sau degradate, creanţele şi angajamentele cu termen expirat. Constatarea deprecierilor la bunuri şi valori stă la baza calculării şi înregistrării provizioanelor de depreciere.

d) Inventarierea este o pârghie importantă de control asupra integrităţii patrimoniului şi a creşterii răspunderii materiale. Cu acest prilej sunt puse în evidenţă sustragerile, deficienţele în păstrarea bunurilor şi se stabilesc răspunderile şi măsurile de recuperare a pagubelor.

e) Literatura de specialitate pune în evidenţă şi rolul pe care îl joacă inventarierea în perfecţionarea contabilităţii, în înlăturarea unor deficienţe manifestate în acest domeniu şi care pot favoriza neajunsuri în gestionarea valorilor materiale.

8.2. Felurile şi principiile inventarierii

Funcţiile, rolul şi obiectivele inventarierii au determinat utilizarea diferitelor **forme de inventariere** în practica contabilă.

A. După *natura şi conţinutul economic al elementelor supuse inventarierii* se pot distinge:

1. **Inventarierea mijloacelor economice materiale şi băneşti** aflate în întreprindere: mijloace fixe, materiale, mărfuri etc.

Particularitatea inventarierii acestor componente ale patrimoniului constă în faptul că verificarea se face prin constatare faptică şi cantitativă. Fac excepţie de la această regulă mijloacele băneşti aflate în conturi la bancă, la care verificarea se face pe bază

de documente. Inventarierea materialelor, produselor, mărfurilor şi ambalajelor se face pe locuri şi gestiuni.

2. **Inventarierea mijloacelor circulante aflate în mişcare-decontare** (clienți, debitori etc.). Ea se face pe bază de documente şi, de aceea, normele legale prevăd că, în vederea stabilirii drepturilor şi obligațiilor reciproce, unitățile economice trebuie ca, cel puțin o dată pe an, să facă schimb de extrase sau punctaje cu clienții, furnizorii şi cu ceilalți debitori şi creditori. Extrasele cuprind, de regulă, numai pozițiile privind obligațiile şi se prezintă comisiei de inventariere pentru confirmarea realității soldului (datoriei sau creanței). Extrasele se trimit de către unitățile creditoare celor debitoare şi țin loc de conciliere, conform procedurii arbitrare (vezi Anexa nr. 1).

3. **Inventarierea mijloacelor circulante în mişcare-transformare** (producție neterminată sau în curs de realizare, cheltuieli anticipate, investițiile neterminate), se face prin constatarea faptică la finele perioadei sau prin metoda contabilă care presupune inventarierea obligatorie.

B. Din punct de vedere al *sferei de cuprindere* se disting: inventarierea generală, care cuprinde întregul patrimoniu al unității patrimoniale şi inventarierea parțială, care cuprinde o categorie sau anumite feluri de mijloace economice sau numai anumite gestiuni din cadrul întreprinderii.

C. După *rolul pe care îl are* inventarierea (şi inventarul) în activitatea economică, se pot distinge:

1. **Inventarierea ca operațiune premergătoare închiderii bilanțului anual al** unității gestionare, al cărui rol constă în verificarea concordanței dintre realitate şi datele din contabilitate.

2. **Inventarierea (şi inventarul) de control al gestiunii**, folosită ca mijloc de lucru de către organele de control financiar intern.

3. **Inventarierea de predare-primire a gestiunii**, ce reprezintă o operațiune obligatorie în cazul înființării unei gestiuni sau al înlocuirii unui gestionar într-o gestiune existentă.

Sintetizând, se poate spune că, dacă avem în vedere *obiectul, sfera de cuprindere şi statutul economico-juridic, inventarul este de două feluri: civil şi general-contabil.*

Inventarul civil se efectuează ocazional şi cuprinde anumite componente ale patrimoniului. El se întocmeşte în următoarele împrejurări:

– predarea-primirea de gestiune;

– ori de câte ori sunt indicii cu privire la existența de lipsuri în gestiune care nu pot fi constatate decât prin inventariere sau plusuri neînregistrate;

– atunci când au avut loc calamități care au adus daune patrimoniului întreprinderii;

– atunci când se reorganizează gestiunile;

– la cererea organelor de control.

Inventarierea general-contabilă are caracter *periodic* şi se efectuează *la începutul activității, la sfârşitul fiecărui an de gestiune – închiderea exercițiului financiar – şi în caz de lichidare sau fuzionare*.

În condițiile din România, Legea contabilității 82/1991 republicată prevede (la art. 8) că persoanele juridice şi fizice care organizează contabilitate proprie au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ şi de pasiv *la înce-*

putul activităţii, cel puţin o dată pe an pe parcursul funcţionării lor, *în cazul fuzionării sau încetării activităţii, precum şi în alte situaţii prevăzute de lege.*

Ministerul Finanţelor Publice poate aproba excepţii de la regula inventarierii anuale pentru unele bunuri cu caracter special aflate în administrarea instituţiilor publice, la propunerea ordonatorilor principali de credite.

În desfăşurarea inventarierii trebuie să se ţină seama de o serie de principii şi exigenţe a căror respectare garantează eficienţa inventarierii.

În primul rând, este vorba de stabilirea cu anticipaţie a obiectelor supuse inventarierii, a limitelor de extindere asupra patrimoniului, precum şi a periodicităţii efectuării ei. Ele se stabilesc de către conducerea unităţii şi au la bază obiectivele urmărite prin inventariere.

În al doilea rând, inventarierea se realizează de Comisii de inventariere formate din cel puţin două persoane, numite prin decizie scrisă, emisă de persoanele autorizate a gestiona patrimoniul.

În decizia de numire trebuie să se menţioneze obligatoriu: componenţa comisiei, numele responsabilului, modul de efectuare a inventarierii, gestiunile supuse inventarierii, data de începere şi terminare şi terminarea operaţiunii.

La unităţile mici, inventarierea poate fi făcută şi de o singură persoană (unităţile mici sunt persoanele fizice care desfăşoară activităţi de comerţ sau societăţi comerciale cu 2 salariaţi).

În comisie trebuie să existe numite persoane cu pregătire economică corespunzătoare şi cu comportament corespunzător.

Incompatibilităţi: nu pot face parte din comisia de inventariere:

– gestionarii depozitelor supuse inventarierii;

– contabilii care ţin evidenţa gestiunilor respective, cu excepţia unităţilor mici (prevăzute în normele de inventariere).

Membrii comisiilor nu pot fi înlocuiţi decât în cazuri bine justificate şi prin dispoziţie scrisă.

După primirea deciziei scrise, responsabilul comisiei ridică sub semnătura directorului economic, contabilului-şef sau altei persoane numite să îndeplinească această funcţie, listele de inventariere, vizate şi parafate de către acesta şi trece la inventariere.

În al treilea rând, se impune rigurozitate în executarea tuturor lucrărilor de inventariere. Această cerinţă decurge din rolul inventarierii ca mijloc de control şi verificare a realităţii, precum şi în stabilirea răspunderii materiale.

În al patrulea rând, în cazul mijloacelor materiale şi băneşti, inventarierea trebuie să se sprijine pe constatarea directă şi concretă a elementelor ce se controlează şi se verifică. Ea nu poate lua în seamă simplele declaraţii ale gestionarului şi trebuie astfel efectuată încât să nu se dea posibilitatea intervenţiei celor răspunzători de bunurile materiale pentru a denatura realitatea.

Inventarierea valorilor materiale se face la locul de depozitare şi păstrare. În cazul în care gestionarul lipseşte, comisia de inventariere aplică sigiliul şi comunică aceasta conducerii unităţii, care trebuie să-l încunoştinţeze pe gestionar. Dacă acesta nu vine la data la care este chemat, inventarierea se face de către comisie în prezenţa unui lucrător numit prin decizia scrisă a conducătorului unităţii.

În al cincilea rând, pentru evitarea încercărilor frauduloase de acoperire a eventualelor lipsuri din gestiune sau de sustragere a plusurilor, *data inventarierii trebuie să fie secretă*. Dar, odată ce acțiunea este declanșată, programul și perioada inventarierii se afișează la loc vizibil.

8.3. Organizarea şi etapele inventarierii

Procesul de inventariere are o desfăşurare complexă, fiind diferenţiat şi utilizând tehnici diferite, în funcţie de natura bunurilor supuse inventarierii, aşa cum se vede din tabelul de mai jos[4].

Obiectivele inventarierii	Mod de inventariere
*Stocuri faptice	Prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare.
*Bunurile aflate în ambalaje originale intacte	Se desfac prin sondaj.
*Lichidele a căror cantitate efectivă nu se poate stabili prin transvazare şi măsurare: conținutul vaselor se stabileşte în funcție de volum, densitate, compoziție etc.	– Se verifică prin scoaterea de probe din vase; – Organoleptic, prin măsurare sau probe de laborator, când se constată densitatea, compoziția şi alte caracteristici ale lichidelor.
*Materialele de masă (ciment, oțel beton, produse de carieră şi balastieră, materialele şi produsele agricole etc.), a căror inventariere, prin cântărire şi măsurare, ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor.	Se pot inventaria pe bază de calcule tehnice.
* Bunurile aflate asupra angajaților la data inventarierii (echipament, cazarmament, scule, unelte etc.)	– Se trec în liste separate cu specificarea persoanelor care răspund de păstrarea lor; – Se evidențiază pe formații şi locuri de muncă şi centralizat; – Se compară cu datele din evidența tehnico-operativă şi din contabilitate.
*Bunurile cu grad mare de perisabilitate	Se inventariază cu prioritate, fără a se stânjeni desfacerea imediată.
*Bunurile aparținând altor unități (închirieri, în leasing, în custodie, cu vânzare în consignație, spre prelucrare etc.)	– Se înscriu în liste separate. – Listele de inventariere pentru bunurile în custodie conțin informații cu privire la numărul şi data actului de custodie şi ale documentului de livrare (factură), precum şi alte informații utile. – Listele se trimit şi persoanei fizice sau juridice căreia îi aparțin bunurile; – Proprietarul bunurilor urmează să comunice eventualele nepotriviri.

[4] Mircea Boulescu, *Contabilitate şi expertiză contabilă*, Ed. Fundației „România de mâine", București, 2000, p. 137-140.

	Neconformitatea presupune recunoaşterea exactităţii datelor înscrise în listele de inventariere; – În caz de nepotriviri, unitatea deţinătoare clarifică diferenţele şi comunică constatările persoanei fizice sau juridice căreia îi aparţin bunurile.
*Creanţele faţă de terţi	Se verifică şi se confirmă pe baza: – extraselor soldurilor debitoare şi creditoare ale conturilor de clienţi şi furnizori. Confirmarea soldurilor pentru creanţe cu vechime mai mare de şase luni se face pe bază de adresă cu confirmare de primire; – punctajelor reciproce; – conturilor sau deconturilor externe periodice confirmate de partenerii externi (în cazul unităţilor care efectuează decontarea creanţelor şi obligaţiilor pe bază de conturi sau decontări externe periodice).
*Disponibilităţile aflate în conturi la bănci	Prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de bănci cu cele din contabilitate.
*Disponibilităţile în lei şi în valută din casieria unităţii	– Se inventariază în ultima zi lucrătoare a exerciţiului financiar, după înregistrarea tuturor operaţiunilor de încasări şi plăţi privind exerciţiul respectiv; – Se confruntă soldurile din registrul de casă cu cele din contabilitate.
*Celelalte elemente patrimoniale, de activ şi pasiv	– Se verifică realitatea soldurilor conturilor respective; – Pentru cele aflate la terţi, se fac cereri de confirmare care, după primirea confirmării, se ataşează la listele de inventariere.
*Bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mişcare sau greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate; creanţe şi obligaţii incerte ori în litigiu	Liste de inventariere separate.
*Mijloacele fixe care în perioada inventarierii se află în afara unităţii (vapoare, locomotive, avioane, autovehicule etc.), plecate în cursă de lungă durată, maşinile de forţă şi utilajele energetice, maşinile, utilajele şi instalaţiile de lucru, aparatele şi instalaţiile de măsurare, control şi reglare a mijloacelor de transport date pentru reparaţii în afara unităţii	Se inventariază înaintea ieşirii lor temporare din unitatea economică.
*Terenurile	Pe baza documentelor care atestă proprietatea acestora şi a schiţelor de amplasare.
*Clădirile	– Identificarea lor potrivit titlurilor de proprietate şi a dosarului acestora; – Inspectare;

	– Compararea constatărilor cu datele prevăzute în titlurile de proprietate şi dosare.
*Construcţiile şi echipamentele speciale, reţelele de energie electrică, termică, gaze, apă, canal, telecomunicaţii, căi ferate etc.	Potrivit regulilor stabilite de deţinători.
*Imobilizări necorporale	– Prin constatarea existenţei şi apartenenţei acestora la unităţile deţinătoare; – În cazul brevetelor, licenţelor, know-how-urilor, mărcilor de fabrică este necesară dovedirea existenţei acestora pe baza titlurilor de proprietate.
*Imobilizările necorporale şi corporale în curs de execuţie	Se menţionează pentru fiecare obiect în parte pe baza constatării la faţa locului: – denumirea obiectului; – descrierea amănunţită a stadiului în care se află, pe baza valorii din documentaţia existentă (devize) şi în funcţie de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. Materialele şi utilajele primite de la beneficiari pentru montaj şi neîncorporate în lucrări se inventariază separat.
*Imobilizările corporale executate cu forţele proprii ale unităţii patrimoniale	În listele de inventariere a lucrărilor neterminate respective se includ cheltuielile aferente articolelor de deviz la care nu s-a executat întregul complex de lucrări prevăzute în nomenclatoarele de norme de deviz.
*Investiţiile puse în funcţiune total sau parţial, cărora nu li s-a întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe	Se înscriu în liste de inventar separate.
*Lucrările de investiţii care nu se mai execută, fiind sistate sau abandonate	Se înscriu în liste de inventariere separate, precizându-se cauzele sistării sau abandonării, aprobarea de sistare şi măsurile ce se propun.
*Producţia în curs de execuţie	*Se inventariază*: – produsele care nu au trecut prin toate fazele (stadiile) prelucrării impuse de procesul tehnologic de producţie; – produsele care, deşi au fost terminate, nu au trecut toate probele de recepţionare tehnică sau nu au fost completate cu toate piesele şi accesoriile lor; – lucrările, serviciile şi studiile în curs de execuţie sau neterminate. *La societăţile de construcţii-montaj*, în listele de inventariere a producţiei neterminate se includ: – categoriile de lucrări şi părţi de elemente de construcţii la care nu a fost executat întregul volum de lucrări prevăzute în indicatoarele de norme de deviz;

	– lucrările executate (terminate), dar nerecepţionate de către beneficiar. *Materiile prime, materialele, prefabricatele, piesele de schimb, semifabricatele* etc., aflate la locurile de muncă şi nesupuse prelucrării nu se consideră producţie în curs de execuţie. Acestea se inventariază separat şi se repun în conturile din care provin, diminuându-se cheltuielile, iar după terminarea inventarierii, se evidenţiază în conturile iniţiale de cheltuieli. *Înainte de începerea inventarierii producţiei în curs de execuţie şi a semifabricatelor din producţie proprie, este necesar:* – să se predea la magazii şi la depozite toate piesele, ansamblurile şi agregatele a căror prelucrare a fost terminată; – să se colecteze din secţii sau ateliere toate produsele reziduale şi deşeurile, întocmindu-se documentele de constatare; – să se întocmească documentele de constatare şi să se prezinte la control semifabricatele a căror utilizare este îndoielnică. *Determinarea stocurilor faptice* se face astfel încât să se evite omiterea sau inventarierea de două sau mai multe ori a aceloraşi bunuri. În acest scop, se recomandă ca procedeu dubla inventariere. *Inventarierea producţiei în curs de execuţie din cadrul secţiilor auxiliare* se face prin stabilirea gradului de executare a lucrărilor (reparaţii, lucrări pentru terţi etc.).
*Lucrările de reparaţii capitale neterminate ale clădirilor, instalaţiilor, maşinilor, utilajelor, mijloacelor de transport şi a altor obiecte, în cazul în care are loc o creştere a valorilor acestora sau o mărire a duratei de funcţionare	– Se inventariază prin controlul la faţa locului a stadiului fizic al lucrărilor; – Se consemnează în liste de inventariere separate în care se indică denumirea obiectului supus reparaţiei, gradul de executare a reparaţiei, costul de deviz şi cel efectiv al lucrărilor executate.
*Produsele aflate în expediţie	Se inventariază de către unităţile patrimoniale furnizoare şi se înscriu în liste separate de inventariere.
*Formularele cu regim special	Se înscriu în listele de inventariere în ordinea codurilor.
*Mărcile poştale şi timbrele fiscale	Se înscriu în listele de inventariere la valoarea nominală, cu excepţia timbrelor cu valoare filatelică.

Ţinând seama de ordinea în care se realizează şi de natura lucrărilor pe care le comportă, *inventarierea patrimoniului parcurge mai multe etape*: A – pregătirea

inventarierii; B – inventarierea propriu-zisă sau constatarea nemijlocită şi consemnarea elementelor de patrimoniu; C – stabilirea rezultatelor inventarierii; D – reflectarea lor în contabilitate şi luarea măsurilor corespunzătoare.

A. **Pregătirea inventarierii** cuprinde stabilirea obiectivelor şi obiectului inventarierii, luarea măsurilor de natură organizatorică care să asigure realizarea obiectivelor.

Înainte de începerea inventarierii, *gestionarul responsabil trebuie să prezinte comisiei o declaraţie scrisă* din care să rezulte dacă: în afara bunurilor unităţii al cărei lucrător este, nu mai are asupra sa bunuri aparţinând terţilor; nu are plusuri în gestiune despre care ştie; a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale, dacă gestionează valori materiale şi în alte locuri de depozitare etc.

Inventarierea valorilor materiale se efectuează la locul de depozitare şi păstrare a bunurilor supuse inventarierii, în prezenţa obligatorie a gestionarului sau a persoanei care îl reprezintă în mod legal.

B. **Inventarierea propriu-zisă** constă în constatarea efectivă, descrierea şi evaluarea elementelor de patrimoniu supuse inventarierii. Generalizând cele spuse în schema de mai sus, se poate spune că elementele materiale de activ, – patrimoniale şi extrapatrimoniale – se constată faptic prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Fac excepţie de la această regulă bunurile aflate în ambalaje originale intacte, care se desfac prin sondaj – acest lucru urmând a fi menţionat şi în listele de inventariere respective. În aceeaşi categorie intră lichidele a căror cantitate faptică nu se poate stabili prin măsurare, ci prin probe, precum şi materialele de masă (ciment în vrac, oţel, beton etc.).

În general, normele legale în vigoare conţin prevederi concrete cu caracter general şi specific pentru inventarierea mijloacelor specifice, materialelor, producţiei neterminate, mărfurilor şi ambalajelor, a producţiei agricole etc.

Toate bunurile inventariate se înscriu în *liste de inventariere, care trebuie să se întocmească pe locuri de depozitare (fabrici, secţii şi depozite), pe gestionari şi categorii de bunuri cu caracteristicile respective: simbol (număr de cod) sau număr de inventar, unitate de măsură etc.*

Se întocmesc liste separate pentru bunurile proprii aflate în unitate şi pentru cele aflate în custodie sau închiriate. *Listele de inventariere întocmite pentru bunurile în custodie vor conţine, pe lângă elementele comune, numărul şi data actului de custodie şi a documentului de decontare (factura, dispoziţia de plată). Listele de inventariere se semnează pe fiecare filă de către membrii comisiei de inventariere.*

C. **Stabilirea rezultatelor inventarierii şi înregistrarea lor în contabilitate.**

Prima operaţie care trebuie efectuată în această etapă o reprezintă punerea de acord a datelor din contabilitate cu realitatea.

Verificarea minuţioasă a exactităţii tuturor calculelor şi totalizării lor din contabilitate. Greşelile descoperite cu această ocazie trebuie corectate înainte de determinarea rezultatelor inventarierii.

8.4. Documentele întocmite cu prilejul inventarierii

1. Inventarierea faptică a patrimoniului se materializează prin înscrierea, fără spaţii libere şi fără ştersături, a valorilor inventariate în formularul **„Lista de inven-**

tariere" (varianta simplificată) cod 14-3-12/b, în urma verificării existenței fizice a fiecărui bun inventariat (a se vedea formularul anexă).

Funcțiile îndeplinite de Lista de inventariere:

a) document pentru consemnarea rezultatelor inventarierii;

b) document de bază pentru înregistrarea lipsurilor şi plusurilor de valori materiale;

c) document justificativ de înregistrare în evidența magaziilor (depozitelor) şi în contabilitate a plusurilor şi minusurilor constatate;

d) document pentru întocmirea registrului-inventar;

e) document pentru stabilirea provizioanelor pentru deprecieri;

f) document centralizator al operațiilor de inventariere. Pe ultima filă a listelor de inventariere gestionarul trebuie să menționeze dacă toate valorile materiale şi băneşti din gestiune au fost inventariate şi consemnate în liste în prezența sa; el menționează şi dacă are obiecții.

În cazul gestiunilor colective semnează toți gestionarii, iar la inventarierea de predare-primire semnează şi cel care predă şi cel care primeşte gestiunea.

2. **Registrul-inventar** (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu de înregistrare anual şi de grupare a rezultatelor inventarierii. În el se înregistrează toate elementele de activ şi de pasiv inventariate după normele contabile şi grupate după natura lor conform posturilor din bilanț.

Elementele patrimoniale înscrise în registrul-inventar au la bază *listele de inventariere centralizatoare şi procesele-verbale,* care justifică conținutul fiecărui post din bilanțul contabil.

Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic şi înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fişele de magazie) şi din contabilitate.

3. *După confirmarea de către contabilitate a soldurilor scriptice,* rezultatele inventarierii se înscriu într-un **proces-verbal de inventariere**. El trebuie să conțină:

– data întocmirii;
– numele şi prenumele membrilor comisiei;
– gestiunile inventariate;
– rezultatele inventarierii;
– concluziile şi propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor şi lipsurilor constatate;
– persoanele vinovate;
– volumul stocurilor depreciate;
– propuneri de scoatere din uz etc.

8.5. Evaluarea bunurilor inventariate

Evaluarea stocurilor în listele de inventariere se face diferit.

1. *Bunurile materiale* (imobilizări, stocuri) se evaluează la *valoarea lor actuală*, care devine *valoare de inventar* ce se înscrie în coloana corespunzătoare din listele centralizatoare numai în cazul deprecierilor.

Valoarea de inventar, ca expresie a valorii actuale, este stabilită în funcție de: prețul pieței, utilitatea bunului pentru întreprindere, starea şi amplasarea bunurilor. Pentru aceasta se utilizează prețurile de piață, indicii generali şi specifici de prețuri.

La stabilirea valorii de inventar se va aplica *principiul prudenței*.

Dacă se constată că valoarea de inventariere stabilită în funcție de valoarea de întrebuințare şi prețul pieței este *mai mare* decât valoarea contabilă (de înregistrare), în listele de inventariere se vor înscrie valorile de contabilitate.

Dacă valoarea de inventariere este *mai mică* decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se înscrie valoarea actuală sau de inventar.

2. Evaluarea *creanțelor şi datoriilor* se face, de regulă, la valoarea lor probabilă de încasare, respectiv de plată, constituindu-se, după caz, provizioane pentru deprecierea creanțelor şi creşterea datoriilor, precum şi pentru sumele aflate în litigiu. Evaluarea creanțelor diferite reprezentând pierderi sau câştiguri față de acest curs se înregistrează la cheltuieli, respectiv la venituri.

În cazul diferențelor nefavorabile se constituie provizioane.

În situația constatării unor daune *(pierderi) cauzate de expirarea termenelor de prescriere a creanțelor*, comisia de inventariere trebuie să primească explicații scrise. Pe baza acestor explicații şi a documentelor analizate, comisia stabileşte natura daunelor şi propune modul de reglementare a problemelor create. Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, prevăd că, la încheierea exercițiului, elementele patrimoniale se evaluează şi se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv la valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În acest scop valoarea de intrare sau contabilă *se compară cu valoarea pe baza inventarierii astfel*:

– pentru elementele de activ, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere şi valoarea de intrare a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate *pe seama amortizării*, în cazul când deprecierea este ireversibilă sau se constituie un provizion pentru depreciere, atunci când deprecierea este reversibilă, aceste elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare;

– pentru elementele de pasiv de natura datoriilor, *diferențele constatate în minus* între valoarea de inventar şi valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. *Diferențele constatate în plus* între valoarea stabilită la inventariere şi valoarea de intrare a elementelor de pasiv de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion, aceste elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare.

3. Titlurile de valoare cotate la bursă se evaluează, la inventariere, la cotația din ultima zi a exercițiului financiar, iar cele necotate, la valoarea probabilă de vânzare.

8.6. Stabilirea rezultatelor inventarierii şi înregistrarea lor în contabilitate

Stabilirea rezultatelor inventarierii se realizează în mai multe etape:

– confruntarea rezultatelor obținute prin inventariere cu datele din conturile contabile;

– determinarea plusurilor şi a minusurilor şi stabilirea naturii şi cauzelor acestora;

– operarea compensărilor cu plusurile admise de normele legale în vigoare;
– determinarea perisabilităţilor (scăzămintelor legale);
– stabilirea lipsurilor imputabile persoanelor vinovate. Propunerile cuprinse în procesul verbal de inventariere se prezintă în termen de 3 zile de la data încheierii inventarierii administratorului unităţii.

Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului juridic, decide în termen legal asupra soluţionării propunerilor făcute, cu respectarea dispoziţiilor în vigoare.

Rezultatul inventarierii se înregistrează atât în evidenţa tehnico-operativă, cât şi în contabilitate în termen de 5 zile de la data terminării inventarierii.

Plusurile constatate cu ocazia inventarierii se înregistrează ca intrări în patrimoniul unităţii.

Lipsurile la inventar se reflectă în contabilitate ca ieşiri din patrimoniu, înregistrarea lor făcându-se în funcţie de natura elementelor şi a cauzelor care le-au provocat.

În cazul că acestea au fost determinate din vina persoanelor care au avut în gestiune bunurile respective, atunci lipsurile se impută persoanelor vinovate.

Lipsurile de mijloace care nu sunt imputabile, ci se încadrează în limitele normelor de perisabilitate, se înregistrează în conturile de cheltuieli.

În anumite cazuri se pot admite *compensări cantitative* ale lipsurilor cu plusurile la inventariere. Compensările se admit atunci când există riscul de confuzie între sorturile aceluiaşi produs, în următoarele condiţii:
– să nu diminueze patrimoniul societăţii;
– lipsurile şi plusurile să fie constatate pentru aceeaşi perioadă de gestiune şi la acelaşi gestionar.

Cu acest prilej se iau în seamă şi *normele legale de perisabilitate*, scăzămintele cuvenite neacordându-se cu anticipaţie, ci numai după inventariere, fără a se depăşi valoarea constatată în minus.

Formulele contabile de înregistrare a operaţiunilor de regularizare a diferenţelor constatate cu prilejul inventarierii sunt diferite, în funcţie de natura lor.

I. Plusurile de inventar.

1. În cazul în care se constată *la activele imobilizate*, se debitează contul sau conturile de imobilizări corespunzătoare, în funcţie de natura activelor imobilizate, prin creditul contului „*Subvenţii pentru investiţii*”.

De exemplu, în cazul unor plusuri la imobilizări corporale:

211, 212, 213 etc.	=	131
Imobilizări corporale		*Subvenţii pentru investiţii*

înregistrarea se face *la valoarea de inventar*.

Menţionăm că, în exerciţiile financiare următoare inventarierii, amortizarea lunară a mijloacelor fixe constatate ca plusuri de inventar se înregistrează astfel:

6811	=	281
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		*Amortizări privind imobilizările corporale*

Concomitent, valoarea amortizării se transferă la venituri:

131	=	7584
Subvenţii pentru investiţi		*Venituri din subvenţii pentru investiţii*

Înregistrări similare se fac şi în cazul intrării de mijloace fixe prin donaţii.

2. În cazul plusurilor constatate *la stocurile de materii prime, materiale consumabile sau mărfuri*, înregistrarea se face *la valoarea contabilă*, debitându-se conturile respective de stocuri şi creditându-se conturile corespunzătoare de cheltuieli (gr. 60).

În cazul unor plusuri de combustibil vom avea:

3022	=	6022
Combustibili		*Cheltuieli privind combustibilul*

3. Dacă plusurile constau din produsele (finite, semifabricate etc.) sau din producţia în curs de execuţie, debitarea conturilor respective se face prin creditul contului *711 „Variaţia stocurilor"* (la valoarea contabilă).

II. Minusurile de inventar pot fi neimputabile şi imputabile

A. În cazul în care ele sunt *neimputabile* şi se referă la stocuri, înregistrarea se face prin debitul conturilor de cheltuieli corespunzătoare şi prin creditul conturilor respective de active circulante.

1. De exemplu, în cazul unor pierderi inevitabile de combustibil sau de mărfuri (pentru care, după normele legale, se admit perisabilităţi), formula de înregistrare este inversă celei de înregistrare a plusurilor, adică:

6022	=	3022
Cheltuieli privind combustibilul		*Combustibil*

sau:

607	=	371
Cheltuieli privind mărfurile		*Mărfuri*

Minusurile la produse finite se înregistrează:

1711	=	345
Variaţia stocurilor		*Produse finite*

2. În cazul unor minusuri la imobilizări, ele se înregistrează ca ieşiri, prin creditul conturilor corespunzătoare de imobilizări, debitându-se contul de amortizare, pentru amortizarea aferentă, precum şi contul 6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor".

În cazul unor minusuri de mijloace fixe, formula contabilă va fi următoarea:

%	=	212
281 *Amortizări privind imobilizările corporale (pentru amortizarea aferentă)*		*Mijloace fixe*
6871 *Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor (pentru valoarea neamortizată)*		

B. În cazul în care minusurile la inventar sunt *imputabile*, înregistrările sunt similare cu cele utilizate pentru înregistrarea minusurilor neimputabile, întrucât este vorba de ieşiri din patrimoniu.

Pentru valoarea imputată se fac următoarele înregistrări:

428	=	%
Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul		758 *Alte venituri excepţionale*
		4427 *TVA colectată*

(în cazul în care imputarea se face unor salariaţi ai unităţii)

sau:

461	=	%
Debitori diverşi		758 *Alte venituri din exploatare*
		4427 *TVA colectată*

(dacă debitorul este din afara întreprinderii).

Trebuie precizat că minusurile constatate la inventariere şi considerate a fi imputabile persoanelor vinovate se înregistrează *la valoarea lor de înlocuire*, care cuprinde: preţul de cumpărare pe piaţă al bunului respectiv, plus taxele nerecuperabile – TVA aferentă, plus eventualele cheltuieli de transport-aprovizionare.

Dacă bunurile respective nu pot fi cumpărate de pe piaţă, ele se impută la valoarea stabilită de o comisie de specialişti.

8.7. Inventarul ca document de contabilitate

Potrivit Legii contabilităţii, rezultatele inventarierii se consemnează şi în **registrul-inventar**. Acesta este un document contabil oficial obligatoriu, care îndeplineşte următoarele funcţii:

a) de înregistrare anuală şi de grupare a rezultatelor inventarierii patrimoniului;

b) mijloc de probă în litigii.

Registrul-inventar se întocmeşte la sfârşitul anului, fără ştersături şi fără spaţii libere, pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere şi a proceselor-verbale de inventariere a elementelor patrimoniale, prin gruparea acestora pe conturi sau grupe de conturi. El are următoarea structură:

Unitatea...

Registrul-inventar
la data de 31 decembrie...

nr. pagină

Nr. crt.	Recapitulaţia elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferenţe din evaluare (de înregistrare)	
				Valoare	Cauzele diferenţelor
0	1	2	3	4	5
Întocmit, Verificat,					

Registrul-inventar (re)grupează datele după natura elementelor inventariate şi modul de evaluare a acestora în strânsă legătură cu posturile bilanţiere.

În coloana 2 se înscriu valorile contabile ale elementelor inventariate, care sunt de fapt soldurile finale ale conturilor ce ţin evidenţa elementelor respective, iar în coloana 3 se înscriu valorile de inventar stabilite de comisia de inventariere. Coloana a 4-a cuprinde diferenţele (±) dintre valoarea contabilă şi valoarea de inventar.

Registrul-inventar se numerotează şi se şnuruieşte. Se parafează de către organul fiscal teritorial la începerea activităţii, la încetarea activităţii, precum şi în cazul epuizării filelor şi deschiderii unui registru nou. El nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă a diferenţelor constatate cu prilejul inventarierii.

În acelaşi timp el serveşte ca bază pentru stabilirea răspunderii materiale pentru păstrarea integrităţii patrimoniului.

De aceea, *inventarul este folosit ca document cu forţă probantă în justiţie şi constituie baza recuperării prejudiciului cauzat*. Pentru ca inventarul să poată avea aceste funcţii, el trebuie să îndeplinească o serie de condiţii de formă şi de fond.

Îndeplinirea condiţiilor de formă şi de fond hotărăşte măsura în care se pune temei pe inventar ca mijloc de probă în practica judecătorească.

Valabilitatea inventarului poate fi contestată de gestionar sau de unitatea economică în anumite împrejurări, între care: dacă nu s-au respectat normele obligatorii în legătură cu această operaţiune şi cu întocmirea documentului; când gestionarul nu a luat parte efectivă la constatarea pe teren; când se dovedeşte existenţa unor erori la inventariere; când se dovedeşte că în contabilitate nu este reflectată situaţia completă a intrărilor şi ieşirilor de bunuri materiale, pentru a putea servi la compararea cu constatările de teren.

De aceea, în activitatea de inventariere sunt necesare cunoştinţe complexe, din domeniul economiei, contabilităţii şi al legislaţiei economice în vigoare, în fiecare etapă de dezvoltare a economiei naţionale.

Anexa nr. 1

EXTRAS DE CONT (COD 14-6-3)

Unitatea creditoare:
.....
.....
Contul .....
Banca.....

Nr. de înregistrare..... din .....
Către .....
.....

EXTRAS DE CONT

Conform dispoziţiilor în vigoare vă înştiinţăm că în evidenţele noastre contabile la data de ..... unitatea dvs. figurează cu următoarele debite .....

Documentul (felul, numărul şi data)	Explicaţii	Suma

14-6-3 A5 12

(*verso*)

În termen de 5 zile de la primire urmează să ne restituiţi acest extras confirmat pentru suma acceptată iar, în caz de refuz, total sau parţial, să anexaţi nota explicativă cuprinzând obiecţiile dvs. Prezentul extras de cont ţine loc de conciliere conform procedurii arbitrare.

Director,
L.S.....

Conducătorul compartimentului financiar-contabil
.....

Unitatea debitoare
.....
.....
.....

Nr. de înregistrare ..... de .....
Către .....
.....
.....

Confirmăm prezentul extras de cont pentru suma de ..... lei, pentru achitarea căreia (se va completa după caz):
a) am depus la bancă ordinul de plată nr. ..... din .....
b) am depus la Oficiul poştal nr. ..... mandatul poştal nr. ..... din .....
Obiecţiile noastre privind sumele din prezentul extras de cont sunt cuprinse în nota explicativă anexată.

Director, L.S.		*Conducătorul compartimentului financiar-contabil,* .....

Anexa nr. 2

LISTA DE INVENTARIERE (COD 14-3-12)

Unitatea		Listă de inventariere							Gestiunea						Pag.
Magazia		Data ..... 20...							Loc de depozitare						
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau nr. de inventar	U/M	CANTITĂȚI				PREȚ UNITAR	VALOARE CONTABILĂ			Val. de inventar	DEPRECIEREA		
				Stocuri		Diferențe			Valoa-rea	Diferențe			Val.	Motivul (cod)	
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	

Numele şi prenumele	Comisia de inventariere			Gestionar (responsabil mijloace fixe)	Contabilitate
Semnătura					

															(verso) Pag.
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau nr. de inventar	U/M	CANTITĂȚI				PREȚ UNITAR	VALOARE CONTABILĂ			Val. de inventar	DEPRECIEREA		
				Stocuri		Diferențe			Valoa-rea	Diferențe			Val.	Motivul (cod)	
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	

Numele şi prenumele	Comisia de inventariere			Gestionar (responsabil mijloace fixe)	Contabilitate
Semnătura					

IX
ÎNCHEIEREA EXERCIŢIULUI FINANCIAR-CONTABIL. SITUAŢIILE FINANCIARE ANUALE

9.1. Conţinutul procesului de încheiere a exerciţiului şi lucrările aferente

Urmărirea şi controlul actelor de comerț realizate de agenții economici, a căror importanță juridică este deosebită, precum şi utilizarea contabilității ca instrument de gestiune şi analiză financiară necesită periodicizarea măsurării patrimoniului şi a rezultatelor. Pe baza unor convenții contabile, timpul de activitate este împărțit în perioade de durată egală, care sunt, de obicei, de un an.

Conform Legii contabilității nr. 82/1991, *în România exerciţiul financiar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie,* cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înființării, respectiv a înmatriculării.

Încheierea exercițiului financiar asigură prezentarea situației patrimoniului şi a rezultatelor obținute, respectiv a activelor şi pasivelor prin bilanț, precum şi a veniturilor, cheltuielilor şi a beneficiilor sau pierderilor, prin contul de profit şi pierdere.

Bilanțul contabil constituie documentul oficial de gestiune al unităților patrimoniale, care trebuie să asigure o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, a situației financiare şi a rezultatelor obținute.

Alături de alte procedee specifice contabilității, bilanțul reprezintă o componentă importantă a sistemului informațional. Prin conținutul său, acesta reprezintă o sinteză a informațiilor ce caracterizează la un moment dat elementele constitutive ale patrimoniului întreprinderii.

Bilanțul reprezintă un instrument de conducere nu numai la nivelul unităților patrimoniale, ci şi la nivel național. Normele metodologice de utilizare a bilanțurilor stabilesc modul de centralizare a acestora *pe ramuri de activitate, în profil teritorial şi departamental, precum şi pe ansamblul economiei naționale.*

Încheierea exercițiului şi elaborarea bilanțului contabil presupun o succesiune de lucrări, unele cu caracter preliminar, altele privind completarea propriu-zisă a bilanțului.

Lucrările cu caracter preliminar se numesc **lucrări de închidere** şi cuprind mai multe momente:

1. Înregistrarea în conturi a tuturor documentelor justificative care reflectă operațiile economice şi financiare ale perioadei de gestiune respective. O asemenea lucrare face posibilă reflectarea în conturi a tuturor operațiunilor şi a situației patrimoniului la zi, prin determinarea rulajelor şi soldurilor debitoare şi creditoare.

2. Întocmirea balanței generale a conturilor precum şi a balanțelor analitice înainte de inventarierea patrimoniului, care permite:

– sesizarea eventualelor erori de înregistrare şi eliminarea acestora;

– asigurarea bazei de comparație a datelor faptice cu cele din contabilitate.

3. Inventarierea generală a patrimoniului, care are ca scop stabilirea situației reale a patrimoniului unității şi punerea de acord a evidenței cu realitățile constatate în

urma inventarierii, precum şi evaluarea elementelor patrimoniale la nivelul valorii curente.

4. Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor de regularizare, care cuprind:

a) diferenţele (minusuri şi plusuri) constatate la inventarierea generală a patrimoniului;

b) contabilizarea amortizărilor. O caracteristică a activelor imobilizate o reprezintă deprecierea lor ca urmare a uzurii. Amortizarea aferentă acestora poate fi înregistrată în contabilitate atât ca o depreciere a valorii activelor constatată cu prilejul inventarierii, cât şi prin repartizarea sa asupra costului de producţie al rezultatelor obţinute cu ajutorul activelor respective;

c) provizioanele pentru deprecieri;

d) constituirea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli. Reprezintă acea categorie de cheltuieli care se constituie pentru litigii, garanţii acordate clienţilor, întreţineri şi reparaţii cu valoare mare etc.;

e) delimitarea în timp a cheltuielilor şi rezultatelor. Având în vedere modul specific de stabilire a conţinutului cheltuielilor şi veniturilor, este necesară respectarea principiului independenţei exerciţiului, care presupune delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente activităţii unei unităţi patrimoniale pe măsura angajării acestora şi trecerii lor la rezultatul exerciţiului la care se referă.

5. Întocmirea unei noi balanţe a conturilor, după înregistrările de mai sus, care cuprind soldurile necesare pentru bilanţ.

6. Determinarea rezultatului exerciţiului şi întocmirea contului de profit şi pierdere.

7. Redactarea (completarea) bilanţului contabil.

Închiderea conturilor se face prin contul de profit şi pierdere, în cazul conturilor de cheltuieli şi venituri şi prin contul 892 „Bilanţ de închidere", pentru celelalte conturi.

1. Închiderea conturilor de cheltuieli:

121	=	%
Profit şi pierdere		*Cheltuieli cu materiile prime*
		Cheltuieli cu materialele consumabile
		Cheltuieli privind mărfurile
		Cheltuieli cu personalul
		Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
		Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele etc.

2. Închiderea conturilor de venituri:

%	=	121
Venituri din vânzarea produselor finite		*Profit şi pierdere*
Venituri din vânzarea mărfurilor		
Variaţia stocurilor etc.		

3. Închiderea conturilor cu sold debitor:

892	=	%
Bilanț de închidere		*Mijloace fixe*
		Materiale
		Produse finite
		Mărfuri
		Clienți
		Casa
		Conturi la bănci
		Titluri de plasament etc.

4. Închiderea conturilor cu sold creditor:

%	=	892
Furnizori		*Bilanț de închidere*
Efecte comerciale de plată		
Capital social		
Rezerve		
Provizioane pentru stocuri		
Provizioane pentru creanțe		
Credite bancare pe termen scurt		
Rezultatul bilanțului etc.		

Contul **892 „Bilanț de închidere”** asigură închiderea tuturor conturilor la sfârşitul fiecărui exercițiu. *În debit* se înregistrează soldurile conturilor de activ, iar *în credit*, soldurile conturilor de pasiv. În urma acestor înregistrări, contul se soldează.

La începutul fiecărui exercițiu, pentru deschiderea conturilor se foloseşte contul **891 „Bilanț de deschidere”**. *În debit* se înregistrează soldurile conturilor de pasiv, iar *în credit*, soldurile conturilor de activ. După efectuarea acestor înregistrări, contul se soldează.

9.2. Situaţiile financiare anuale

9.2.1. Conceptul şi componentele

Lucrările de închidere a exercițiului financiar se finalizează cu întocmirea **situațiilor financiare**. Acestea constituie documente oficiale de prezentare a situației economico-financiare, care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare, fluxurilor de trezorerie şi a celorlalte informații referitoare la activitatea desfăşurată de întreprindere.

Condițiile de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare sunt prevăzute în Legea contabilității şi în Cadrul general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

Obligativitatea întocmirii situațiilor financiare anuale vizează societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste şi celelalte persoane juridice cu scop lucra-

tiv. Componentele şi formatul acestor documente de sinteză se diferenţiază în funcţie de reglementările contabile aplicabile.

Pentru întreprinderile care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001, situaţiile financiare anuale se compun din *bilanţ, cont de profit şi pierdere, situaţia modificărilor capitalului propriu, situaţia fluxurilor de trezorerie, politici contabile şi note explicative*.

Agenţii economici a căror activitate este reglementată de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 306/2002 întocmesc *situaţii financiare anuale simplificate* care se compun din *bilanţ, cont de profit şi pierdere, politici şi note aplicative.*

De la 1 ianuarie 2003, Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, au devenit aplicabile inclusiv *pentru microîntreprinderi*, ale căror situaţii financiare anuale se compun din *bilanţ şi cont de profit şi pierdere*.

În baza Directivei a IV-a CEE, bilanţul, contul de profit şi pierdere şi notele formează *conturile anuale.*

Pentru instituţiile publice, documentul oficial de prezentare a situaţiei patrimoniale aflat în administrarea statului şi a unităţilor administrativ-teritoriale şi a execuţiei bugetului de venituri şi cheltuieli este *situaţia financiară trimestrială şi anuală.*

9.2.2. Obiective şi funcţii

Obiectivul situaţiilor financiare este de a furniza informaţii utile pentru adoptarea deciziilor economice şi de a satisface nevoile de informare ale unei game largi de utilizatori externi. Utilitatea informaţiilor furnizate de situaţiile financiare este condiţionată de respectarea cerinţelor calitative ale acestora: inteligibilitatea, relevanţa, credibilitatea şi comparabilitatea.

Extinderea continuă a sferei utilizatorilor şi diversificarea aşteptărilor acestora impun necesitatea ca informaţiile contabile să fie accesibile şi relevante în procesul de adoptare a deciziilor.

Credibilitatea situaţiilor financiare este conferită de posibilitatea pe care o au utilizatorii de a evalua performanţa societăţii în contextul obiectivelor urmărite de conducerea acesteia. De asemenea, evaluarea poziţiei financiare şi a performanţei determină necesitatea comparării situaţiilor financiare ale aceleiaşi întreprinderi în timp, precum şi cu situaţiile financiare ale altor întreprinderi. În acest scop, este necesară aplicarea consecventă a politicilor contabile ale unei întreprinderi atât în cadrul unei perioade contabile, cât şi de la o perioadă la alta.

Atunci când nu există nici un standard internaţional de contabilitate relevant, administratorii societăţii vor elabora politici contabile şi vor întocmi situaţii financiare ale căror informaţii trebuie să fie relevante pentru nevoile utilizatorilor în adoptarea deciziilor şi credibile în sensul că: reprezintă fidel rezultatele şi poziţia financiară a întreprinderii; reflectă substanţa economică a evenimentelor şi tranzacţiilor şi nu doar forma juridică; sunt neutre (nepărtinitoare), prudente şi complete sub toate aspectele semnificative.

Obiectivul situaţiilor financiare poate fi realizat în condiţiile asigurării echilibrului între caracteristicile calitative ale acestora, pentru a satisface pe deplin nevoile informaţionale comune ale utilizatorilor externi. Echilibrul între relevanţă şi credibi-

litate trebuie realizat în contextul unei constrângeri generale reprezentate de *raportul cost-beneficiu*, în sensul că este necesar ca beneficiile obținute în urma utilizării informațiilor trebuie să devanseze costul procurării lor.

Caracterul limitativ al informațiilor furnizate de situațiile financiare rezultă și din faptul că relevă, în bună măsură, efectele financiare ale unor evenimente din trecut și nu oferă, de regulă, informații nefinanciare.

Elaborarea situațiilor financiare în strictă concordanță cu necesitățile utilizatorilor are rolul de a spori rolul informațiilor în aprecierea poziției financiare a unei întreprinderi. Informațiile referitoare la resursele economice ale întreprinderii sunt utile pentru a anticipa *capacitatea întreprinderii de a genera numerar sau echivalente ale numerarului în viitor*. Informațiile privind structura financiară pot fi utilizate pentru a anticipa nevoile viitoare de creditare și modul în care profiturile și fluxurile viitoare de trezorerie vor fi repartizate între cei care au interes față de întreprindere; utilitatea lor constă și în posibilitatea anticipării șanselor întreprinderii de a primi finanțare în viitor.

Capacitatea de a onora angajamentele financiare scadente este evidențiată de informațiile despre *lichiditate și solvabilitate*.

Satisfacerea acestor exigențe presupune respectarea cerințelor impuse de „Cadrul general" care se aplică situațiilor financiare ale tuturor întreprinderilor comerciale și industriale din sectorul public și privat.

„Cadrul general" stabilește concepțiile care stau la baza întocmirii și prezentării situațiilor financiare necesare informării utilizatorilor externi, precum și condițiile de recunoaștere și evaluare a elementelor pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare ca parte constitutivă a procesului de raportare financiară.

Situațiile financiare descriu rezultatele financiare ale tranzacțiilor și ale altor evenimente, grupându-le în clase conform caracteristicilor economice. Aceste clase sunt numite „*structurile situațiilor financiare*". Evaluarea poziției financiare se realizează pe baza următoarelor structuri ale bilanțului: active, datorii și capitalul propriu. Veniturile și cheltuielile reprezintă structurile contului de profit și pierdere, legate în mod direct de evaluarea performanței.

Prezentarea acestor structuri în bilanț și în contul de profit și pierdere implică un proces de subclasificare. De exemplu, activele și datoriile pot fi prezentate după *natura sau funcția lor* în activitatea întreprinderii, sporind astfel rolul informațiilor în adoptarea deciziilor economice.

9.2.3. Bilanțul și contul de rezultate

Recunoașterea structurilor situațiilor financiare este procesul încorporării în bilanț sau în contul de profit și pierdere a unui element care îndeplinește criteriile de recunoaștere; este probabil ca orice beneficiu economic viitor asociat să intre sau să iasă în sau din întreprindere; elementul are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.

O mare importanță pentru întocmirea situațiilor financiare o are *evaluarea elementelor de activ și pasiv*. **Evaluarea** reprezintă procesul prin care se determină valorile la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț și în contul de profit și pierdere. Aceasta presupune alegerea unei anumite baze de evaluare.

Reglementările aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 306/2002 stabilesc regulile generale de evaluare ce trebuie utilizate de agenţii economici. Astfel, bunurile reprezentând aport la capitalul social se evaluează la valoarea de aport, bunurile obţinute cu titlu gratuit la valoarea justă, bunurile obţinute cu titlu oneros la costul de achiziţie, iar bunurile produse de întreprindere, la costul de producţie.

De regulă, *situaţiile financiare sunt întocmite conform unui model bazat pe costul istoric şi pe conceptul de menţinere a nivelului capitalului financiar nominal.*

Întocmirea efectivă a situaţiilor financiare anuale se realizează pe baza balanţelor de verificare. Aceasta nu înseamnă însă preluarea în mod automat a informaţiilor în situaţiile financiare. Pentru a putea fi cuprinse în situaţiile financiare anuale, informaţiile din balanţele de verificare vor fi supuse unor *procese de selectare, grupare şi însumare a soldurilor, precum şi de corectare a unor elemente (amortizări, provizioane pentru deprecieri).*

Rolul pe care bilanţul îl are în activitatea de analiză necesită ca soldurile conturilor de datorii să fie separate în funcţie de exigibilitatea acestora. De asemenea, selectarea şi gruparea informaţiilor este necesară şi pentru a întocmi contul de profit şi pierdere.

Fiecare componentă a situaţiilor financiare reflectă aspecte specifice unor tranzacţii sau evenimente şi poate fi utilizată în scopuri multiple. Informaţiile privind poziţia financiară sunt furnizate în primul rând de bilanţul contabil, iar cele privind performanţa, de contul de profit şi pierdere. Aprecierea poziţiei financiare a unei întreprinderi este posibilă pe baza analizei relaţiilor dintre activele, datoriile şi capitalurile proprii raportate în bilanţ.

Performanţa financiară poate fi interpretată ca acţiune şi ca rezultat al acţiunii. În această ultimă accepţiune, măsura performanţei financiare o constituie rezultatul reflectat în *contul de profit şi pierdere*. Cu ajutorul acestui document de sinteză, denumit şi *cont de rezultat,* devine posibilă construcţia şi delimitarea indicatorilor privind rezultatele obţinute în cursul perioadei analizate.

Profitul este frecvent utilizat ca o măsură a performanţei unei societăţi comerciale.

Conexiunea bilanţului cu contul de profit şi pierdere se evidenţiază şi prin relaţia de echivalenţă existentă între variaţia capitalului propriu şi rezultatul exerciţiului determinat ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile agentului economic. De altfel, rezultatul net al exerciţiului constituie o informaţie comună a bilanţului şi contului de profit şi pierdere.

9.2.4. Situaţia modificărilor capitalului propriu

Acest document reprezintă o componentă distinctă a situaţiilor financiare întocmite de societăţile comerciale care aplică reglementările cuprinse în Ordinul nr. 94/2001.

În această situaţie financiară este necesar să se pună în evidenţă profitul net sau pierderea netă a perioadei pentru care se întocmeşte, fiecare element de venit şi cheltuială, câştig sau pierdere care este recunoscut direct în capitalul propriu şi totalul acestor elemente, precum şi efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile şi corecţia erorilor fundamentale. Totodată, întreprinderile care întocmesc această situaţie prezintă: tranzacţiile de capital cu proprietarii şi distribuţiile către aceştia;

soldul profitului cumulat sau al pierderii cumulate la începutul perioadei şi la data bilanţului şi modificările pe parcursul perioadei; o reconciliere între valoarea contabilă a fiecărei categorii de capital propriu la începutul şi la sfârşitul perioadei, prezentând distinct fiecare modificare.

Din prezentarea formatului Situației modificărilor capitalului propriu (Anexa nr. 1) rezultă componentele acesteia: soldurile de deschidere şi de închidere pentru capitalul social, primele de capital, tipurile de rezerve, rezultatul reportat şi rezultatul exercițiului, precum şi modificările acestora, indicându-se:

a) suma la începutul exercițiului financiar;

b) sumele transferate în sau din cont în timpul exercițiului financiar;

c) natura, sursa sau destinația oricăror asemenea transferuri;

d) suma rămasă la sfârşitul exercițiului financiar.

9.2.5. Situaţia fluxurilor de trezorerie

Întocmirea şi prezentarea acestei situații financiare este obligatorie pentru societățile comerciale care aplică reglementările din Ordinul nr. 94/2001 şi opțională pentru cele care funcționează conform reglementărilor cuprinse în Ordinul nr. 306/2002.

Obiectivul acestei situații îl constituie *furnizarea de informații privind capacitatea unei întreprinderi de a genera numerar şi echivalente de numerar şi nevoile sale pentru utilizarea fluxurilor de numerar respective.*

Numerarul cuprinde disponibilitățile băneşti şi depozitele la vedere. **Echivalentele de numerar** includ investițiile financiare pe termen scurt şi extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în sume de numerar şi al căror risc de schimbare a valorii este nesemnificativ.

Ca o componentă principală a fluxurilor financiare, *fluxurile de trezorerie* reprezintă totalitatea fluxurilor de lichidități degajate într-o anumită perioadă şi se calculează ca diferență între încasările şi plățile perioadei.

Situația fluxurilor de trezorerie (Anexa nr. 2) sintetizează fluxurile de disponibilități pe durata unui exercițiu financiar şi prezintă impactul activităților de exploatare, investire şi finanțare asupra acestor fluxuri.

În acest scop sunt prezentate trei categorii de fluxuri:

a) fluxurile de numerar din activități de exploatare, care se referă, în principal, la încasări din vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii, încasări din redevențe, taxe şi comisioane, plăți către furnizorii de bunuri şi servicii, plăți către sau în numele angajaților ş.a.;

b) fluxuri de numerar din activități de investiții, referitoare la plăți pentru achiziția de imobilizări şi alte active pe termen lung, încasări din vânzarea de imobilizări şi alte active pe termen lung, încasări şi plăți din/pentru achiziția de instrumente de capital şi participații, avansuri şi împrumuturi acordate terților ş.a.;

c) fluxuri de numerar din activități de finanțare, precum încasări din emisiunea de acțiuni sau alte instrumente de capital, plăți către acționari pentru răscumpărarea de acțiuni, încasări/plăți din emisiunea de obligațiuni, împrumuturi bancare, plățile ratelor efectuate în cadrul contractelor de leasing financiar.

Raportarea fluxurilor de numerar din activitățile de exploatare se poate face utilizând fie metoda directă, fie metoda indirectă.

Prin metoda directă, informaţiile furnizate se referă la categoriile principale de încasări şi plăţi în numerar. Conform *metodei indirecte,* rezultatul (profitul sau pierderea) este corectat cu influenţa veniturilor şi cheltuielilor asociate cu fluxurile de numerar din investiţii sau finanţări şi cu efectele tranzacţiilor care nu au caracter monetar.

O importanţă deosebită o deţine mărimea fluxurilor de trezorerie degajată de activităţile de exploatare, care constituie un indicator semnificativ de apreciere a capacităţii unei întreprinderi de a rambursa împrumuturile şi a plăti datoriile, de a plăti dividende acţionarilor sau de a efectua investiţii fără a recurge la surse externe de finanţare.

Societăţile comerciale care nu au obligaţia de a întocmi situaţia fluxurilor de trezorerie se pot orienta după următorul model:

Fluxuri de numerar din activităţile de exploatare:
– încasări;
– plăţi.
Fluxuri de numerar din activităţile de investiţii:
– încasări;
– plăţi.
Fluxuri de numerar din activităţile de finanţări:
– încasări;
– plăţi.
Flux de numerar – total;
Numerar la începutul perioadei;
Numerar la sfârşitul perioadei.

9.2.6. Politici contabile şi note explicative

Întocmirea şi prezentarea situaţiei financiare intitulate „Politici contabile şi note explicative" are menirea de a completa informaţiile existente şi de a spori relevanţa informaţională a întregului proces de raportare financiară.

Aplicarea reglementărilor contabile în vigoare presupune adoptarea unor principii, reguli şi practici specifice fiecărei întreprinderi, prin care realitatea economică să fie cât mai bine reflectată în situaţiile financiare anuale.

Conceptul de **politici contabile**, preluat de legislaţia românească din Standardele Internaţionale de Contabilitate, desemnează un set de proceduri elaborate de către conducerea fiecărei persoane juridice pentru toate operaţiile derulate, pornind de la întocmirea documentelor justificative şi până la întocmirea situaţiilor financiare anuale.

Alegerea şi prezentarea politicilor contabile de către conducerea societăţii trebuie să asigure condiţiile de credibilitate şi relevanţă informaţiilor furnizate de situaţiile financiare.

Politicile contabile generale au ca obiect probleme semnificative ale raportării financiare (recunoaştere, evaluare, clasificare etc.), în timp ce **politicile contabile**

specifice se referă la particularitățile specifice de active, datorii, capitaluri proprii, venituri, cheltuieli şi rezultate[1].

Procesul de elaborare şi aplicare a politicilor contabile trebuie realizat în strânsă corelație cu specificul mediului fiscal şi în contextul ansamblului politicilor promovate de întreprindere.

La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate conceptele de bază ale contabilității, şi anume: contabilitatea de angajamente, principiul continuității activității, precum şi celelalte principii ale evaluării posturilor cuprinse în situațiile financiare anuale.

Aplicarea cu consecvență a politicilor contabile necesită stabilirea condițiilor în care se justifică modificarea acestora. Aceste situații pot interveni numai dacă sunt cerute de lege, de un standard contabil sau dacă au ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile întreprinderii. Orice modificări ale politicilor contabile trebuie menționate în notele explicative, pentru ca utilizatorii să poată aprecia: dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat; efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei, precum şi tendința reală a rezultatelor activității.

Cerințele comparabilității situațiilor financiare impun necesitatea informării utilizatorilor privind politicile contabile utilizate şi orice modificare a acestora, precum şi efectele unor astfel de schimbări pentru a putea identifica diferențele dintre politicile contabile utilizate de aceeaşi întreprindere de la o perioadă la alta sau de diferite întreprinderi.

Adaptarea permanentă a politicilor contabile la cerințele caracteristicilor calitative de relevanță şi credibilitate trebuie realizată concomitent cu asigurarea condițiilor de comparare a poziției financiare, performanței şi modificărilor poziției financiare a unei întreprinderi în timp.

Politicile contabile adoptate de întreprindere pentru a determina valorile elementelor din bilanț, ale profitului sau pierderii aferente fiecărui exercițiu, ale fluxurilor de trezorerie şi modificărilor capitalului propriu sunt prezentate în **notele explicative**. Parte componentă a situațiilor financiare anuale, notele explicative sunt mai detaliate şi mai relevante decât vechile anexe la bilanț şi conțin informații referitoare la bazele de întocmire a situațiilor financiare, precum şi alte informații suplimentare care sunt relevante pentru necesitățile utilizatorilor în ceea ce priveşte poziția financiară şi rezultatele obținute.

În plus, notele explicative conțin informații aferente fiecărui element semnificativ din bilanț şi contul de profit şi pierdere.

Pentru întreprinderile care întocmesc situații financiare pe baza Ordinului nr. 94/2001, informațiile care completează bilanțul se referă în principal la: *capitalul social* (capitalul social subscris, numărul şi valoarea totală a fiecărui tip de acțiuni emise, natura şi scopul pentru care a fost constituită fiecare rezervă ş.a.); *datorii; garanții şi alte obligații contractuale financiare; anumite elemente de cheltuieli* (cheltuieli cu chiriile şi ratele achitate în cadrul unui contract de leasing operațional, onorariile plătite auditorilor financiari ş.a.); *cifra de afaceri* (valoarea cifrei de afaceri corespunzătoare diferitelor segmente de activitate şi segmente geografice, identifica-

---

[1] A. Duțescu, *Politici contabile de întreprindere*, Editura C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 2003, p. 11.

rea sursei şi a naturii riscurilor şi beneficiilor aferente acestor segmente); *salarizarea administratorilor şi directorilor; salariaţi* (numărul mediu de salariaţi angajaţi în cursul exerciţiului financiar, numărul mediu de salariaţi pentru fiecare categorie de personal ş.a.).

Notele explicative cuprinse în Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate nu sunt limitative, existând însă obligativitatea păstrării ordinii de prezentare (vezi Anexa nr. 3).

Nota 1 – „Active imobilizate" prezintă variaţia în timp (existent iniţial, creşteri, reduceri şi existent final) a valorilor brute şi deprecierilor exprimate prin amortizări şi provizioane.

Nota 2 – „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli" prezintă existenţa şi mişcarea diferitelor tipuri de provizioane.

Nota 3 – „Repartizarea profitului" reflectă repartizarea profitului pe destinaţiile legale.

Nota 4 – „Analiza rezultatului din exploatare". Această notă, introdusă prin Ordinul nr. 94/2001, prezintă componentele rezultatului din exploatare „după destinaţie" din exerciţiul curent faţă de exerciţiul precedent.

Nota 5 – „Situaţia creanţelor şi datoriilor", în care sunt evidenţiate creanţele şi datoriile comerciale, clasificate după lichiditate, respectiv exigibilitate.

Nota 6 – „Principii, politici şi metode contabile", prezintă abaterile de la principiile contabile, schimbarea metodelor de evaluare în cursul exerciţiului financiar, precum şi implicaţiile asupra rezultatului.

Nota 7 – „Acţiuni şi obligaţiuni", în care se prezintă capitalul social subscris, numărul şi tipurile de acţiuni emise, tipul şi valoarea nominală a obligaţiunilor emise.

Nota 8 – „Informaţii privind salariaţii, administratorii şi directorii", în care se fac menţiuni cu privire la salarizarea directorilor şi administratorilor, valoarea avansurilor şi creditelor acordate acestora în timpul exerciţiului, numărul mediu al salariaţilor şi salariile plătite, cheltuielile cu asigurările sociale.

Nota 9 – „Exemple de calcul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari", prezintă modul de calcul şi interpretarea unor indicatori de lichiditate, profitabilitate şi ai pieţelor de capital.

Nota 10 – „Alte informaţii". Oferă date cu privire la întreprindere, relaţiile cu celelalte întreprinderi din grup, expunerea în monedă naţională a elementelor din situaţiile financiare, iniţial cuantificate într-o monedă străină ş.a.

Pentru fiecare exercițiu financiar, întreprinderile vor întocmi şi prezenta situații financiare anuale pe baza formatului din reglementări şi a formularelor cod prezentate în anexa la Precizările privind unele măsuri referitoare la încheierea exercițiului financiar pe anul respectiv.

Atunci când între data bilanțului şi data la care situațiile financiare anuale sunt aprobate în vederea depunerii se înregistrează evenimente a căror reprezentare ar afecta capacitatea utilizatorilor situațiilor financiare de a face evaluări şi de a lua decizii corecte, întreprinderea trebuie să prezinte informații cu privire la natura evenimentului şi o estimare a efectului financiar sau o prezentare conform căreia o astfel de estimare nu poate să fie făcută.

9.2.7. Aprobarea, depunerea şi publicarea situațiilor financiare

Întocmirea situațiilor financiare anuale trebuie să fie precedată obligatoriu de inventarierea generală a elementelor de activ şi de pasiv şi a celorlalte bunuri şi valori aflate în gestiune şi administrare. Situațiile financiare ale unei întreprinderi sunt semnate de persoana responsabilă cu elaborarea acestora. Însuşite de consiliul de administrație şi semnate în numele consiliului de preşedintele acestuia, situațiile financiare vor fi aprobate de adunarea generală a acționarilor sau asociaților.

Pentru fiecare exercițiu financiar consiliul de administrație va elabora un raport care conține, în principal, următoarele:

a) o analiză fidelă a evoluției activității întreprinderii pe durata exercițiului financiar şi a situației sale la încheierea acestuia;

b) valoarea dividendelor propuse, care a fost recomandată de consiliul de administrație şi aprobată de asociați/acționari;

c) informații privind evenimente importante survenite de la încheierea exercițiului financiar, care au afectat întreprinderea;

d) informații asupra evoluției probabile a activității întreprinderii;

e) informații asupra activității din domeniul cercetării;

f) informații referitoare la acțiunile proprii achiziționate sau deținute în orice moment în cursul exercițiului financiar;

g) politica privind protecția mediului.

Situațiile financiare ale întreprinderii, aprobate de consiliul de administrație, însoțite de raportul administratorilor pentru exercițiul financiar respectiv, precum şi raportul auditorilor, denumite generic raport anual, vor fi supuse spre aprobare de către adunarea generală a asociaților sau acționarilor.

În funcție de reglementările aplicabile fiecărei categorii de persoane juridice, formatul şi termenele de depunere a situațiilor financiare la direcțiile generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului Bucureşti, sunt următoarele:

a) persoanele juridice care aplică Reglementările contabile armonizate în Ordinul nr. 94/2001, după formatul din aceste reglementări.

Situațiile financiare anuale ale acestor persoane juridice, însoțite de o copie de pe *raportul administratorilor,* precum şi de pe raportul auditorilor, se depun în termen de 120 de zile de la încheierea exercițiului financiar la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.

b) persoanele juridice care aplică Reglementările contabile simplificate, publicate în Ordinul nr. 306/2002, inclusiv microîntreprinderile, întocmesc situații financiare

simplificate după formatul din Anexa la Precizările privind unele măsuri referitoare la încheierea exercițiului financiar. Pentru anul 2002, persoanele juridice care nu au îndeplinit criteriile stabilite pentru aplicarea reglementărilor armonizate au întocmit situații financiare anuale simplificate, care cuprind formularele de la cod 10 la 90, respectiv Bilanț, Cont de profit şi pierdere, Date informative, Situația activelor imobilizate, Repartizarea profitului, Situația stocurilor şi a producției în curs de execuție, Situația creanțelor şi datoriilor, Situația altor provizioane, Alte informații privind regulile şi metodele contabile şi date complementare. Pentru microîntreprinderi, situațiile financiare simplificate se compun din Bilanț, Cont de profit şi pierdere şi Date informative.

Potrivit prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, bilanțul şi contul de profit şi pierdere se verifică şi certifică de cenzori, acolo unde se prevede existența acestora.

Situațiile financiare anuale simplificate se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice în termen de 90 de zile de la încheierea exercițiului financiar şi, respectiv, în termen de 60 de zile de la încheierea exercițiului financiar de către microîntreprinderi. Persoanele juridice care, de la constituire nu au desfăşurat activitate, depun o declarație în acest sens în termen de 60 de zile de la încheierea exercițiului financiar. Persoanele juridice fără scop patrimonial care conduc contabilitatea în partidă simplă nu întocmesc bilanț contabil.

Instituțiile publice şi celelalte persoane juridice, ai căror conducători au calitatea de ordonator de credite, depun un exemplar din situațiile financiare trimestriale şi anuale la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acesta.

Ministerele, celelalte organe ale administrației publice centrale, autoritățile publice şi unitățile administrativ-teritoriale, ai căror conducători au calitatea de ordonator principal de credite, depun la Ministerul Finanțelor Publice un exemplar din situația financiară trimestrială şi anuală, potrivit normelor şi la termenele stabilite de acesta.

Eventualele erori constatate în contabilitate, după aprobarea şi depunerea situațiilor financiare anuale, vor fi corectate în anul în care acestea se constată.

După aprobare, situațiile financiare anuale se publică în Monitorul Oficial al României, în termenul prevăzut de lege.

Situațiile financiare anuale se păstrează timp de 50 de ani. Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice cu privire la întocmirea şi depunerea situațiilor financiare periodice şi prezentarea de situații financiare care conțin date eronate sau necorelate constituie contravenții la prevederile Legii contabilității.

Anexa nr. 1

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU

la data de 31 decembrie (exemplu)

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:
A – Total, din care:
B – prin transfer

Element al capitalului propriu	Sold la 1 ianuarie	Creșteri		Reduceri		Sold la 31 decembrie
		A	B	A	B	
0	1	2	3	4	5	6
Capital subscris						
Prime de capital						
Rezerve din reevaluare						
Rezerve legale						
Rezerve pentru acțiuni proprii						
Rezerve statuare sau contractuale						
Alte rezerve						
Rezerve din conversie						
Rezultatul reportat						
Profit nerepartizat						

Pierdere neacoperită						
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată la IAS, mai puțin IAS 29						
Sold creditor						

Sold debitor						
Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile						
Sold creditor						

Sold debitor						
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale						
Sold creditor						

Sold debitor						
Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare						
Rezultatul exercițiului financiar						
Sold creditor						

Sold debitor						

Anexa nr. 2

SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE

la data de 31 decembrie (exemplu)

– mii lei –

a) Metoda directă

Fluxuri de numerar din activități de exploatare:

– încasările în numerar din vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii;

– încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane şi alte venituri;

– plățile în numerar către furnizorii de bunuri şi servicii;

– plățile în numerar către şi în numele angajaților;

– plățile în numerar sau restituiri de impozit pe profit, doar dacă nu pot fi identificate în mod specific cu activitățile de investiții şi de finanțare.

Fluxuri de numerar din activități de investiții:

– plățile în numerar pentru achiziționarea de terenuri şi mijloace fixe, active necorporale şi alte active pe termen lung;

– încasările de numerar din vânzarea de terenuri şi clădiri, instalații şi echipamente, active necorporale şi alte active pe termen lung;

– plățile în numerar pentru achiziția de instrumente de capital propriu şi de creanță ale altor întreprinderi;

– încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capital propriu şi de creanță ale altor întreprinderi;

– avansurile în numerar şi împrumuturile efectuate către alte părți;

– încasările în numerar din rambursarea avansurilor şi împrumuturilor efectuate către alte părți.

Fluxuri de numerar din activități de finanțare:

– veniturile în numerar din emisiunea de acțiuni şi alte instrumente de capital propriu;

– plățile în numerar către acționari pentru a acționa sau a răscumpăra acțiunile întreprinderii;

– veniturile în numerar din emisiunea de obligațiuni, credite, ipoteci şi alte împrumuturi;

– rambursările în numerar ale unor sume împrumutate;

– plățile în numerar ale locatarului pentru reducerea obligațiilor legate de o operație de leasing financiar.

Fluxuri de numerar – total

Numerar la începutul perioadei

Numerar la sfârşitul perioadei

b) Metoda indirectă

Fluxuri de numerar din activități de exploatare:

– rezultat net;

– modificările pe parcursul perioadei ale capitalului circulant;

– ajustări pentru elementele nemonetare şi alte elemente incluse la activitățile de investiții sau de finanțare.

Fluxuri de numerar din activități de investiții:

– plățile în numerar pentru achiziționarea de terenuri şi mijloace fixe, active necorporale şi alte active pe termen lung;

– încasările de numerar din vânzarea de terenuri şi clădiri, instalații şi echipamente, active necorporale şi alte active pe termen lung;

– plățile în numerar pentru achiziția de instrumente de capital propriu şi de creanță ale altor întreprinderi;

– încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capital propriu şi de creanță ale altor întreprinderi;

– avansurile în numerar și împrumuturile efectuate către alte părți;
– încasările în numerar din rambursarea avansurilor și împrumuturilor efectuate către alte părți.
Fluxuri de numerar din activități de finanțare:
– venituri în numerar din emisiunea de acțiuni și alte instrumente de capital propriu;
– plățile în numerar către acționari pentru a achiziționa sau a răscumpăra acțiunile întreprinderii;
– veniturile în numerar din emisiunea de obligațiuni, credite, ipoteci și alte împrumuturi;
– rambursările în numerar ale unor sume împrumutate;
– plățile în numerar ale locatarului pentru reducerea obligațiilor legate de o operațiune de leasing financiar.
Fluxuri de numerar – total
Numerar la începutul perioadei
Numerar la finele perioadei

Anexa nr. 3

EXEMPLE DE PREZENTARE A NOTELOR EXPLICATIVE

1. Active imobilizate
2. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
3. Repartizarea profitului
4. Analiza rezultatului din exploatare
5. Situația creanțelor și datoriilor
6. Principii, politici și metode contabile
7. Acțiuni și obligațiuni
8. Informații privind salariații, administratorii și directorii
9. Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiari
10. Alte informații

Nota 1

Active imobiliare

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:
A – Sold la 1 ianuarie
B – Sold la 31 decembrie

– mii lei –

Elemente de active*)	Valoarea brută**)				Deprecieri***) (amortizare și provizioane)			
	A	Creșteri	Reduceri	B	A	Deprecierea înregistrată în cursul exercițiului	Reduceri sau reluări	B
0	1	2	3	4=1+2–3	5	6	7	8=5+6–7

*) Pentru Cheltuielile de dezvoltare se vor prezenta motivele imobilizării și perioada de amortizare, cu justificarea acesteia.
**) Se vor prezenta modificările acesteia în funcție de tratamentele contabile aplicate.
***) Se vor prezenta ajustările care privesc exercițiile anterioare.

Nota 2

Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

– mii lei –

Denumirea provizionului	Sold la 1 ianuarie	Transferuri*)		Sold la 31 decembrie
		în cont	din cont	
0	1	2	3	4 = 1+2–3

*) Cu explicarea naturii acestora

Nota 3

Repartizarea profitului

– mii lei –

Destinaţia	Suma
Profit net de repartizat: – rezerva legală – acoperirea pierderii contabile – dividende Profit nerepartizat	

Nota 4

Analiza rezultatului din exploatare

– mii lei –

Indicatorul	Exerciţiul precedent	Exerciţiul curent
0	1	2
1. Cifra de afaceri netă 2. Costul bunurilor vândute şi al serviciilor prestate (3+4+5) 3. Cheltuielile activităţii de bază 4. Cheltuielile activităţilor auxiliare 5. Cheltuielile indirecte de producţie 6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (1–2) 7. Cheltuielile de desfacere 8. Cheltuieli generale de administraţie 9. Alte venituri din exploatare 10. Rezultatul din exploatare (6–7–8+9)		

Nota 5

Situația creanțelor și datoriilor

– mii lei –

Creanțe	Sold la 31 decembrie (col. 2+3)	Termen de lichiditate	
		sub 1 an	peste 1 an
0	1	2	3
Total, din care:			

– mii lei –

Datorii*)	Sold la 31 decembrie (col. 2+3+4)	Termen de exigibilitate		
		sub 1 an	1-5 ani	peste 5 ani
0	1	2	3	4
Total, din care:				

*) Se vor menționa următoarele informații:
– clauzele legate de achitarea datoriilor și rata dobânzii aferente împrumuturilor;
– datoriile pentru care s-au depus garanții sau au fost efectuate ipotecări:
– valoarea datoriei;
– valoarea și natura garanțiilor;
– valoarea obligațiilor pentru care s-au constituit provizioane;
– valoarea obligațiilor privind plata pensiilor.

Nota 6

Principii, politici și metode contabile

Se vor prezenta:
– abaterile de la principiile contabile şi schimbarea metodelor de evaluare, menționându-se:
- natura;
- motivele;
- evaluarea efectului asupra patrimoniului, a rezultatului și poziției financiare;
– tratamentele contabile, menționându-se:
– elementele afectate şi valoarea acestora la costul istoric;
- baza de evaluare adoptată;
- ajustările efectuate în vederea aplicării tratamentului contabil alternativ;
- influența asupra rezultatului;
- conținutul, limitele şi modalitățile de aplicare;
- suma dobânzilor incluse în costul de producție al activelor imobilizate şi circulante cu ciclu lung de producție.

Nota 7

Acțiuni și obligațiuni

Se vor prezenta următoarele informații:
– capital social subscris;
– numărul și valoarea totală a fiecărui tip de acțiuni emise;
– acțiuni răscumpărabile:
- data cea mai apropiată și data limită de răscumpărare;

- caracterul obligatoriu sau neobligatoriu al răscumpărării;
- valoarea eventualei prime de răscumpărare;

– acțiuni emise în timpul exercițiului financiar:
- tipul de acțiuni;
- număr de acțiuni emise;
- valoarea nominală totală şi valoarea încasată la distribuire;
- drepturi legate de distribuție:
  - numărul, descrierea şi valoarea acțiunilor corespunzătoare;
  - perioada de exercitare a drepturilor;
  - prețul plătit pentru acțiunile distribuite;

– obligațiuni emise:
- tipul obligațiunilor emise;
- valoarea emisă şi suma primită pentru fiecare tip de obligațiuni;
- obligațiuni emise de întreprindere, deținute de o persoană nominalizată sau împuternicită:
  - valoarea nominală;
  - valoarea înregistrată în momentul plății.

Nota 8

Informații privind salariații, administratorii şi directorii

Se vor face mențiuni cu privire la:
– salarizarea directorilor şi administratorilor:
– obligațiile contractuale cu privire la plata pensiilor către foştii directori şi administratori:
– obligație totală pentru fiecare categorie;
– valoarea avansurilor şi a creditelor acordate directorilor şi administratorilor în timpul exercițiului:
– rata dobânzii;
– principalele clauze ale creditului;
– suma rambursată până la acea dată;
– obligații viitoare de genul garanțiilor asumate de întreprindere în numele acestora;
– salariați:
– număr mediu aferent exercițiului;
– număr mediu (fiecare categorie);
– salarii plătite sau de plătit; aferente exercițiului;
– cheltuieli cu asigurările sociale;
– alte cheltuieli cu contribuțiile pentru pensii.

Nota 9

Exemple de calcul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari

1. Indicatori de lichiditate

Indicatorul lichidității curente (Indicatorul capitalului circulant) $= \frac{\text{Active curente}}{\text{Datorii curente}}$

– valoarea recomandată acceptabilă în jurul valorii de 2;
– oferă garanția acoperirii datoriilor curente din activele curente.

Indicatorul lichidității imediate (Indicatorul test acid) $= \dfrac{\text{Active curente - Stocuri}}{\text{Datorii curente}}$

2. ***Indicatori de risc***

Indicatorul gradului de îndatorare (Indicatorul capitalului circulant) $= \dfrac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital propriu}} \times 100$

sau

$$\frac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital angajat}} \times 100$$

unde:

– capital împrumutat = credite peste un an;

– capital angajat = capital împrumutat + capital propriu.

Indicatorul privind acoperirea dobânzilor

– determină de câte ori societatea poate achita cheltuielile cu dobânda. Cu cât valoarea indicatorului este mai mică, cu atât poziția societății este considerată mai riscantă.

$$= \frac{\text{Profit înaintea plății dobânzii și impozitului pe profit}}{\text{Cheltuieli cu dobânda}} = \text{Număr de ori}$$

3. Indicatori de activitate (indicatori de gestiune)

– furnizează informații cu privire la:

– viteza de intrare sau de ieșire a fluxurilor de numerar ale întreprinderii;

– capacitatea întreprinderii de a controla capitalul circulant și activitățile comerciale de bază ale întreprinderii.

Viteza de rotație a stocurilor (rulajul stocurilor)

– aproximează de câte ori stocul a fost rulat de-a lungul exercițiului financiar

$$= \frac{\text{Costul vânzărilor}}{\text{Stocul mediu}} = \text{Număr de ori}$$

sau

Număr de zile de stocare

– indică numărul de zile în care sunt stocate în unitate $= \dfrac{\text{Stoc mediu}}{\text{Costul vânzărilor}} \times 365$

Viteza de rotație a debitelor-clienți

– calculează eficacitatea întreprinderii în colectarea creanțelor sale;

– exprimă numărul la care debitorii își achită datoriile către întreprindere;

$$= \frac{\text{Sold mediu clienți}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 365$$

– o valoare în creștere a indicatorului poate semnala probleme legate de controlul creditului acordat clienților și, în consecință, creanțe mai greu de încasat.

Viteza de rotație a creditelor-furnizor

– aproximează numărul de zile de creditare pe care întreprinderea îl obține de la furnizorii săi. În mod ideal ar trebui să includă doar creditorii comerciali;

$$= \frac{\text{Sold mediu furnizori}}{\text{Achiziții de bunuri (fără servicii)}} \times 365$$

unde, pentru aproximarea achizițiilor, se poate utiliza contul vânzărilor sau cifra de afaceri.

Viteza de rotație a activelor imobilizate

– evaluează eficacitatea managementului activelor imobilizate prin examinarea valorii cifrei de afaceri generate de o anumită cantitate de active imobilizate;

$$= \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Active imobilizate}}$$

$$\textbf{Viteza de rotație a activelor totale} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Total active}}$$

4. Indicatori de profitabilitate, care exprimă eficiența întreprinderii în realizarea de profit din resursele disponibile

Rentabilitatea capitalului angajat

– reprezintă profitul pe care îl obține întreprinderea din banii investiți în afacere;

$$= \frac{\text{Profitul înaintea plății dobânzii și impozitului pe profit}}{\text{Capitalul angajat}}$$

unde capitalul angajat se referă la banii investiți în întreprindere atât de către acționari, cât și de creditorii pe termen lung, incluzând capitalul propriu și datoriile pe termen lung

sau

= active totale – datorii curente

$$\textbf{Marja brută din vânzări} = \frac{\text{Profitul brut din vânzări}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 100$$

– o scădere a procentului poate scoate în evidență faptul că societatea nu este capabilă să își controleze costurile de producție sau să obțină prețul de vânzare optim.

5. Indicatori privind rezultatul pe acțiune

– se determină în conformitate cu prevederile IAS 33 și au în vedere:

Rezultatul pe acțiune:

– profit net atribuibil acțiunilor comune;

– numărul de acțiuni comune luate în calcul.

Raportul dintre prețul pe piață al acțiunii și rezultatul pe acțiune.

Nota 10

Alte informații

a) Informații cu privire la prezentarea întreprinderii:
– sediul şi forma juridică a întreprinderii;
– țara de înființare;
– adresa sediului oficial etc.

b) Informații privind relațiile întreprinderii cu filialele, întreprinderile asociate sau cu alte întreprinderi în care se dețin titluri de participare strategice:
– numele întreprinderilor;
– țara de înființare;
– adresa etc.

c) Modalitatea folosită pentru exprimarea în moneda națională a elementelor patrimoniale, a veniturilor şi cheltuielilor evidențiate inițial într-o monedă străină;

d) Informații referitoare la impozitul pe profit:
– proporția dintre activitatea curentă şi cea extraordinară;
– reconcilierea dintre rezultatul exercițiului şi rezultatul fiscal, aşa cum este prezentat în declarația de impozit;

e) Cifra de afaceri:
– prezentarea acesteia pe sectoare economice şi tipuri de piețe de desfacere;

f) Cheltuieli cu chiriile şi ratele achitate în cadrul unui contract de leasing operațional;
g) Onorariile plătite auditorilor;
h) Angajamente acordate;
i) Angajamente primite.

9.3 Analiza situaţiilor financiare

Odată cu creşterea cererii de diagnostic financiar, a cărui materie de bază o constituie informația contabilă, analiza financiară a cunoscut un continuu proces de dezvoltare şi modernizare.

Pentru a putea satisface cerințele utilizatorilor, analiza financiară trebuie concepută şi realizată pe baza unor metode şi tehnici orientate în această direcție, interesele utilizatorilor fiind nu de puține ori divergente. Preocuparea pentru adoptarea unor concepte şi instrumente adecvate de investigație asigură o mai bună satisfacere a cerințelor de informare şi utilizare a rezultatelor analizei în practica economică şi financiară. Prin aceasta, *analiza financiară devine o componentă importantă a managementului modern.*

Pornind de la rolul şi implicațiile sale, **analiza situațiilor financiare** reprezintă ştiința şi arta de a descifra şi interpreta informațiile prezentate în diferitele rapoarte întocmite de o întreprindere, în scopul adoptării unor decizii la nivel național[2].

Concepută şi realizată pe baza unui sistem specific de concepte, metode şi tehnici adecvate de cercetare, analiza constituie un sistem ştiințific de sine-stătător, care, utilizând informațiile din documentele contabile de sinteză şi bazându-se pe o metodologie proprie, leagă şi interpretează toate aceste informații, în raport cu obiectivele economico-financiare, prezente şi viitoare ale întreprinderii[3].

---

[2] Niculae Feleagă, Liliana Malciu, Ştefan Bunea, *op. cit.*, p. 257.
[3] Nicolae Georgescu, *Analiza bilanțului contabil*, Ed. Economică, Bucureşti, 1999, p. 81.

Ca instrument managerial, **analiza financiară** reprezintă activitatea de diagnostic care a stării de performanţă financiară a întreprinderii, urmărind să evidenţieze modalităţile de realizare a echilibrului financiar pe termen mediu şi lung.

Analiza structurii financiare şi a condiţiilor echilibrului financiar se fundamentează în principal pe *studiul bilanţului*, ca suport al analizei statice, prin analiza în *valoare absolută sau relativă a soldurilor de gestiune*, iar cu ajutorul *contului de profit şi pierdere*, a rezultatului net al activităţii, se poate aprecia evoluţia activităţii şi a performanţelor economice şi financiare ale întreprinderii. În sfârşit, *analiza fluxurilor financiare*, care permit o reprezentare dinamică a situaţiei financiare sau a trezoreriei, face posibilă evaluarea riscurilor care decurg din strategia de dezvoltare şi din politica financiară promovate de întreprindere.

Analiza financiară se fundamentează pe o cercetare experimentală în urma căreia se pot formula aprecieri şi judecăţi privind structura şi dinamica financiară a întreprinderii, precum şi asupra performanţelor şi riscurilor sale[4].

Studiile consacrate analizei financiare şi practica întreprinderilor au consemnat *două mari categorii de metode* utilizate:

a) *metoda statică*, tradiţională, bazată pe studiul bilanţului;

b) *metoda dinamică*, bazată pe o abordare dinamică a fluxurilor financiare ale întreprinderii.

9.3.1. Analiza financiară statică

Analiza financiară statică prezintă unele particularităţi, generate de concepţiile care fundamentează elaborarea şi prezentarea bilanţului contabil: concepţia patrimonială şi concepţia funcţională.

Pe baza datelor din bilanţ se stabilesc *indicatorii* ce caracterizează activitatea economico-financiară la sfârşitul perioadei de gestiune. Totodată, analiza bilanţului oferă informaţii cu privire la echilibrul financiar al întreprinderii şi permite stabilirea gradului de independenţă financiară în funcţie de structura financiară.

Concepţia patrimonială a dominat analiza financiară până în anii '70. Conform acestei concepţii, bilanţul prezintă situaţia bunurilor şi datoriilor realizate în scopul de a evalua patrimoniul acţionarilor şi asociaţilor.

Abordarea patrimonială prezintă interes pentru *acţionari*, permiţând cunoaşterea valorii patrimoniului, dar şi pentru *creditori*, pentru că patrimoniul oferă indicii privind posibilităţile de recuperare a creanţelor lor. Limitele acestei abordări sunt date de faptul că bilanţul oferă o reprezentare a patrimoniului la un moment dat. În structura bilanţului patrimonial activele sunt clasificate conform gradului lor de lichiditate iar pasivele, conform gradului de exigibilitate.

Echilibrul financiar specific concepţiei patrimoniale pune accentul pe concordanţa între lichiditatea activelor şi exigibilitatea pasivelor.

Din confruntarea gradului de exigibilitate al elementelor de pasiv (însuşirea lor de a deveni scadente la un anumit termen) cu gradul de lichiditate al elementelor de activ (posibilitatea acestora de a fi transformate în bani) rezultă informaţii importante, necesare analizei solvabilităţii întreprinderii.

---

[4] Alain Burlaud, *Comptabilité et Droit comptable*, Gualino éditeur, Paris, 1998, p. 435.

9.3.1.1. Indicatori de bază în analiza statică

Valențele analizei patrimoniale a bilanțului sunt puse în evidență prin determinarea unor indicatori: *activul net, fondul de rulment, indicatorii de solvabilitate, ratele de lichiditate și de îndatorare.*

Activul net patrimonial (capitalul propriu) se determină ca diferență între activul patrimonial și datoriile întreprinderii. Acest indicator prezintă interes pentru proprietarii întreprinderii și pentru finanțatorii activității economice.

Evoluția pozitivă a situației nete patrimoniale reflectă politica întreprinderii de orientare spre investiții și acumulare. Aspectele negative ale situației nete se datorează pierderilor înregistrate în exercițiile financiare anterioare.

Un indicator important al analizei lichiditate – exigibilitate îl constituie **fondul de rulment**.

Evoluția acestui indicator este o reflectare *a raportului existent între finanțarea pe termen lung și cea pe termen scurt.*

Finanțarea la timp și în volumul necesar desfășurării activității impune cerința ca nevoile permanente de alocare de fonduri bănești să fie acoperite din *capitaluri permanente,* îndeosebi *din capitaluri proprii, iar valorile temporare* (activul circulant) să fie finanțate din *resurse temporare* (datorii cu scadențe mai mici de un an).

Fondul de rulment, calculat ca diferență între capitalurile permanente și imobilizările nete, este destinat să acopere nevoile curente din cadrul ciclului de exploatare. Datorită reînnoirii permanente a creanțelor și stocurilor, se manifestă o nevoie permanentă de finanțare a acestora dintr-o resursă stabilă.

Reprezentând capitalul permanent utilizat pentru finanțarea activelor circulante, fondul de rulment pune în evidență informații cu privire la riscul de lichiditate și corelația dintre exigibilitatea pasivelor și lichiditatea activelor. Prin aceasta, devine posibilă aprecierea posibilității finanțării imobilizărilor din capitalul permanent. Pentru o valoare supraunitară a raportului dintre capitalul permanent și activele imobilizate se apreciază că lichiditatea financiară este bună, fondul de rulment fiind utilizat pentru acoperirea datoriilor cu exigibilitate sub un an.

În consecință, fondul de rulment exprimă acoperirea angajamentelor exigibile prin active lichide și se determină ca diferența dintre activele realizabile pe termen scurt și datoriile pe termen scurt.

Analiza solvabilității și a lichidității poate fi realizată cu ajutorul **metodei ratelor**, care presupune stabilirea unor raporturi între două elemente ale bilanțului. Pe această bază rezultă anumite concluzii și se pot efectua comparații în timp și spațiu.

9.3.1.2. Analiza patrimonială

În analiza patrimonială sunt utilizate următoarele **rate de lichiditate:**

$$\text{Rata de lichiditate generală} = \frac{\text{Stocuri} + \text{Creanțe} + \text{Valori mobiliare de plasament}}{\text{Datorii pe termen scurt}}$$

O rată de lichiditate generală supraunitară semnifică un fond de rulment pozitiv. Pe baza acestui indicator pot fi făcute comparații cu întreprinderi care au același obiect de activitate sau cu valorile înregistrate de întreprinderea respectivă în exercițiile financiare anterioare.

$$\text{Rata lichidității reduse} = \frac{\text{Creanțe + Datorii + Valori mobiliare de plasament}}{\text{Datorii pe termen scurt}}$$

$$\text{Rata lichidității imediate} = \frac{\text{Disponibilitate + Valori mobiliare de plasament}}{\text{Datorii pe termen scurt}}$$

Valorile subunitare pentru aceste două rate pun în evidență dificultăți de plată ale întreprinderii.

Independența financiară a întreprinderii față de creditori se poate aprecia cu ajutorul **ratelor de îndatorare**. Comparând aceste rate cu normele bancare se poate estima capacitatea de îndatorare a întreprinderii.

Rata de îndatorare globală se determină raportând datoriile totale la capitalurile proprii. Conform normelor bancare, o rată superioară valorii de doi indică o capacitate de îndatorare saturată.

Capacitatea de îndatorare la termen este în principiu saturată la o valoare supraunitară a ratei de îndatorare determinată ca raport între datoriile pe termen lung și mediu și capitalurile proprii.

Analiza ratei de îndatorare poate fi completată prin examinarea ratelor de structură a resurselor împrumutate, care pun în evidență ponderea împrumuturilor bancare și a creditelor de trezorerie.

În Nota 9 a Reglementărilor armonizate se propune și indicatorul privind acoperirea dobânzilor, determinat ca raport între profitul înaintea plății dobânzii și impozitului pe profit și cheltuielile cu dobânda. Acest indicator exprimă de câte ori întreprinderea poate achita datoriile cu dobânda.

Punerea în evidență a limitelor analizei patrimoniale[5] a condus la investigarea structurii financiare pe baza bilanțului funcțional. Astfel, s-a demonstrat că fondul de rulment patrimonial nu constituie în sine un indicator incontestabil care să certifice lichiditatea întreprinderii și să detecteze riscul de faliment. Întreprinderi care dispun de fonduri de rulment pozitive se pot confrunta cu probleme de insolvabilitate, în timp ce alte întreprinderi își pot asigura solvabilitatea în condițiile existenței unui fond de rulment nul sau negativ.

9.3.1.3. Analiza funcțională

Abordarea funcțională a bilanțului se fundamentează pe ideea continuității activității și își propune să investigheze nevoile întreprinderilor și modul lor de finanțare. Pentru aceasta, în bilanțul funcțional, activele și pasivele, clasificate conform destinației și originii lor, *sunt regrupate în funcție de ciclurile ce caracterizează activitatea întreprinderii: cicluri de investiții, finanțare, exploatare și trezorerie.*

Analiza funcțională are ca obiect aprecierea echilibrului financiar și a riscului de faliment pe baza modalităților de acoperire a utilizărilor cu resursele necesare.

Condițiile de echilibru financiar al întreprinderii sunt apreciate prin *relația fundamentală de trezorerie, exprimată prin intermediul bilanțului funcțional: trezoreria netă reprezintă diferența dintre fondul de rulment și necesarul de fond de rulment.*

---

[5] Alain Burlaud, *op. cit.*, p. 442-443.

Necesarul de fond de rulment rezultă din compararea finanțărilor pe termen scurt (finanțări și alte datorii pe termen scurt) cu alocările pe termen scurt, denumite și active circulante (stocuri și creanțe pe termen scurt).

Valoarea pozitivă a necesarului de fond de rulment exprimă un surplus de nevoi temporare în raport cu resursele disponibile. Această situație poate fi considerată normală numai dacă este rezultatul unei politici de investiții privind creșterea nevoilor de finanțare a ciclului de exploatare. În caz contrar, necesarul de fond de rulment poate evidenția un decalaj nefavorabil între lichiditatea stocurilor și creanțelor, pe de o parte, și exigibilitatea datoriilor de exploatare, pe de altă parte.

Compararea utilizărilor cu resursele corespunzătoare operațiunilor financiare pe termen scurt oferă informații privind trezoreria. *O trezorerie pozitivă* este consecința finanțării ciclului de exploatare prin fondul de rulment și a existenței unui excedent de trezorerie care permite fie deținerea unor valori disponibile, fie efectuarea unor plasamente. În aceste condiții, este asigurată autonomia financiară pe termen scurt.

Trezoreria negativă reflectă imposibilitatea finanțării integrale a necesarului de fond de rulment din resursele pe termen mediu și lung. Acoperirea acestui deficit presupune apelul la credite bancare, ceea ce creează o anumită dependență a întreprinderii de resursele financiare externe.

Atunci când echilibrul trezoreriei este asigurat fără excedent sau deficit, trezoreria netă este nulă. În acest caz, fondul de rulment asigură finanțarea integrală a necesarului.

Diferența între valoarea trezorerie nete la sfârșitul și începutul exercițiului financiar permite determinarea *indicatorului numit „cash-flow"*. O diferență favorabilă pune în evidență amplificarea posibilităților investiționale ale întreprinderii.

Atât analiza patrimonială, cât și analiza funcțională se confruntă cu anumite limite și sunt supuse unor critici. Cu toate acestea, datorită informațiilor furnizate în legătură cu condițiile asigurării echilibrului structurii financiare și prevenirea situațiilor de insolvabilitate, este necesară utilizarea complementară a acestor analize. Analiza financiară statică pune în evidență, prin studiul bilanțului, efectele unor decizii anterioare asupra situației financiare la un moment dat.

Analiza performanțelor sau evoluția echilibrului financiar reclamă o abordare dinamică a întreprinderii.

9.3.1.4. Analiza performanțelor

Contul de profit și pierdere sau contul de rezultate este documentul contabil de sinteză care măsoară performanțele activității întreprinderii în cursul perioadei analizate.

Performanțele economice și financiare ale unei întreprinderi se determină cu ajutorul unor *indicatori care exprimă eficiența în utilizarea resurselor existente. Indicatorii performanței se determină cu ajutorul tabloului soldurilor intermediare de gestiune.*

Soldurile de gestiune, numite și marje, pun în evidență *etapele formării rezultatului* exercițiului în concordanță cu structurile sale de venituri și cheltuieli aferente activității întreprinderii.

Pe baza datelor cuprinse în contul de profit şi pierdere pot fi determinaţi indicatorii de activitate, indicatorii de rezultat, indicatorii de plus monetar, precum şi indicatorii de profitabilitate şi rentabilitate.

Indicatorii de activitate sunt: marja comercială, producţia exerciţiului şi valoarea adăugată.

Primul sold intermediar de gestiune îl constituie **excedentul brut de exploatare**, care reprezintă o resursă financiară esenţială pentru întreprindere, utilizat pentru menţinerea sau creşterea capacităţii de producţie, acoperirea cheltuielilor financiare, plata impozitului pe profit şi a dividendelor, rambursarea creditelor angajate anterior. Dacă se iau în calcul amortizarea şi provizioanele din exploatare, se **obţine rezultatul din exploatare**, care măsoară rentabilitatea economică a unei întreprinderi.

Rezultatul curent al exerciţiului caracterizează ansamblul operaţiunilor curente, inclusiv a celor financiare, ceea ce permite aprecierea implicaţiilor politicii financiare a întreprinderii asupra rentabilităţii.

Deşi performanţa unei întreprinderi are un caracter multidimensional, măsurarea acesteia vizează în principal profitul net înregistrat în perioada analizată.

Analiza performanţelor economice se bazează şi pe *indicatorii de flux monetar*. Astfel, excedentul de trezorerie din exploatare reprezintă fluxul de lichidităţi generate de ciclul de exploatare şi corespunde componenţei monetare a rezultatului brut de exploatare. Acest indicator este utilizat pentru a identifica dificultăţile întreprinderii şi pentru a evalua posibilităţile de a recupera investiţiile în exploatare şi de a degaja un surplus monetar. Excedentul trezoreriei globale ia în considerare operaţiunile realizate în afara exploatării şi reprezintă fluxul de lichidităţi generate de activităţile ciclice ale întreprinderii înainte de a determina impozitele şi dobânzile.

Analiza acestui indicator oferă informaţiile necesare aprecierii capacităţii întreprinderii de a recupera investiţiile în activele industriale şi financiare.

În vederea *stabilirii profitabilităţii* întreprinderii este necesară compararea informaţiilor cuprinse în bilanţ cu celelalte situaţii financiare.

Tehnica de analiză pe baza ratelor a înregistrat o largă utilizare şi propune stabilirea unor criterii de apreciere a stării întreprinderii, prin compararea rezultatelor obţinute cu anumite valori de referinţă.

Multitudinea combinaţiilor posibile între informaţiile cuprinse în documentele de sinteză necesită selectarea acelor rate care să satisfacă obiectivele analizei. Totodată, analiza performanţei economice presupune delimitarea activităţilor industriale şi comerciale de activităţile financiare sau de trezorerie.

Cu ajutorul ratelor este posibilă măsurarea profitabilităţii întreprinderii, a capacităţii acesteia de a achita datoriile curente şi pe termen lung, a posibilităţii de încasare a creanţelor şi de vânzare a stocurilor, a raportului dintre elementele din structura capitalurilor ş.a.

Pentru a exprima capacitatea unei întreprinderi de a realiza profit din resursele disponibile se pot determina mai mulţi indicatori:

– **rentabilitatea de exploatare**. Acest indicator se determină raportând rezultatul din exploatare la activele totale şi exprimă remunerarea resurselor proprii şi împrumutate ale întreprinderii;

– **rentabilitatea capitalului propriu**, care se calculează raportând rezultatul net de exploatare la capitalul propriu și exprimă remunerarea fondurilor investite de proprietari;

– **rentabilitatea capitalului angajat**, care reprezintă raportul dintre profitul înaintea plății dobânzii și a impozitului pe profit și capitalul angajat.

Rata rentabilității se poate exprima în multiple forme, în raport de elementele luate în calcul: la numărător beneficiul net, excedentul de exploatare ș.a., iar la numitor capitalul propriu, capitalul permanent, activele totale, activele imobilizate ș.a.

Necesitățile analizei pot fi satisfăcute prin determinarea a trei categorii de rate[6]: rate de rentabilitate comercială, rate de rentabilitate economică și rate de rentabilitate financiară.

Ratele de rentabilitate comercială evidențiază aportul diferitelor stadii ale activității întreprinderii la formarea rezultatului și se determină ca raport între marjele de acumulare și cifra de afaceri sau valoarea adăugată. Un exemplu îl constituie rata marjei nete, care se determină ca raport între profitul net și cifra de afaceri și exprimă capacitatea întreprinderii de a realiza profit.

Rentabilitatea economică exprimă capacitatea întreprinderii de a produce profit din activitatea de bază și măsoară eficiența mijloacelor materiale și financiare alocate. Rata rentabilității exprimă un raport între fluxul de venit primit de o întreprindere în cursul perioadei și capitalurile investite pentru a-l obține. Un exemplu de rată de rentabilitate economică rezultă din raportarea profitului net la total active.

Rentabilitatea financiară exprimă capacitatea capitalurilor proprii de a produce profit și caracterizează performanța întreprinderii după luarea în calcul a politicii sale financiare și fiscale.

Prin raportarea rezultatului curent sau a rezultatului net al exercițiului la capitalurile proprii se poate aprecia eficiența cu care întreprinderea a utilizat resursele ce reprezintă aporturile acționarilor.

Alți indicatori relevanți în acest sens sunt: profitul pe acțiune, determinat ca raport între profitul net al exercițiului și numărul de acțiuni emise; dividendul pe acțiune, calculat ca raport între suma dividendelor și numărul de acțiuni emise. Pentru societățile cotate la bursă se determină rata capitalizării profiturilor ca raport între profitul net pe acțiune și cursul bursier al acțiunii. Inversul acestui indicator îl reprezintă coeficientul de capitalizare bursieră.

9.3.2. Analiza dinamică

Analiza financiară dinamică a devenit o orientare dominantă a diagnosticului financiar în decursul ultimelor două decenii.

Analiza dinamică se bazează pe conceptul de fluxuri – fluxuri de fonduri și fluxuri de trezorerie – și permite îmbinarea studiului echilibrului financiar cu cel al performanței firmei.

Pentru a putea evidenția realizarea echilibrului financiar prin prisma fluxurilor se întocmesc tablouri bazate pe fluxuri de fonduri și tablouri bazate pe fluxuri de trezorerie. Conform naturii fluxurilor financiare înregistrate, devine posibilă aprecierea

---

[6] Georgeta Vintilă, *Gestiunea financiară a întreprinderii*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2003, p. 190-202.

incidenţelor operaţiunilor desfăşurate de întreprindere asupra structurii financiare şi trezoreriei. Din categoria tablourilor bazate pe fluxul de fonduri face parte şi tabloul de finanţare.

Tabloul de finanţare furnizează o reprezentare dinamică a situaţiei financiare şi completează bilanţul şi contul de profit şi pierdere ca suport al analizei financiare. El reprezintă un document financiar de sinteză cu caracter complementar care pune în evidenţă fluxurile financiare ce au loc în cursul perioadei analizate.

Structura tabloului de finanţare se poate prezenta astfel[7]:

Utilizări	Resurse
I. Utilizări pe termen lung (UTL)	I. Resurse pe termen lung (RTL)
II. Utilizări din exploatare (UE)	II. Resurse din exploatare (RE)
III. Utilizări din afara exploatării (UAE)	III. Resurse din afara exploatării (RAE)
IV. Utilizări de trezorerie (UT)	IV. Resurse de trezorerie (RT)

În partea stângă a tabloului sunt prezentate utilizările sau investiţiile efectuate în cursul perioadei, iar în partea dreaptă, resursele aferente.

Pentru a construi tabloul de finanţare, fluxurile de utilizări şi resurse au fost grupate în funcţie de durată (utilizări şi resurse pe termen scurt, mediu şi lung) şi după locul ocupat în cadrul activităţii întreprinderii (fluxuri legate de exploatare care determină variaţia nevoii de fond de rulment şi fluxuri legate de operaţiuni financiare pe termen scurt, care determină modificări ale situaţiei trezoreriei).

Tabloul de finanţare bazat pe bilanţul funcţional cuprinde variaţia fondului de rulment, variaţia nevoii de fond de rulment şi variaţia trezoreriei.

Analiza realizată pe baza tabloului de finanţare permite identificarea cauzelor care au generat variaţia acestor indicatori. De exemplu, variaţia fondului de rulment se stabileşte ca diferenţa dintre resursele pe termen lung şi utilizările pe termen lung. Resursele pe termen lung cuprind capacitatea de autofinanţare a exerciţiului, creşterea capitalului social, vânzările de imobilizări, creditele pe termen lung ş.a., iar utilizările pe termen lung cuprind investiţiile în imobilizări, dividendele plătite, rambursările de credite pe termen lung.

Capacitatea de autofinanţare reprezintă excedentul financiar degajat în cursul exerciţiului de ansamblul operaţiunilor de gestiune şi are ca destinaţie remunerarea capitalurilor proprii (prin dividendele datorate), precum şi finanţarea investiţiilor (partea din profit repartizată pentru constituirea de rezerve şi a fondului de dezvoltare).

Partea rămasă disponibilă din capacitatea de autofinanţare după distribuirea dividendelor o constituie autofinanţarea, care reprezintă capacitatea întreprinderii de a crea şi utiliza surse proprii necesare dezvoltării.

Tabloul fluxurilor de trezorerie are ca obiectiv principal furnizarea de informaţii în legătură cu încasările şi cheltuielile înregistrate într-o anumită perioadă. Pe baza acestor informaţii, utilizatorii situaţiilor financiare, în special investitorii, pot evalua solvabilitatea întreprinderii.

---

[7] M. Siminică, I. Budică, R. Buşe, *Fluxuri financiare în întreprindere*, Revista de finanţe publice şi contabilitate nr. 1/2003, Bucureşti, p. 36.

Structura tabloului fluxurilor de trezorerie se bazează pe clasificarea funcțională a fluxurilor întreprinderii: fluxuri de trezorerie din operațiuni de exploatare; fluxuri de trezorerie privind operațiunile de investiții; fluxuri de trezorerie privind operațiuni de finanțare. Soldul fiecărei categorii de fluxuri reprezintă contribuția la variația trezoreriei întreprinderii.

9.4. Conturile şi situaţiile financiare consolidate*

În țările cu economie de piață dezvoltată, o parte semnificativă a activității economice este realizată în grupurile de societăți apărute ca urmare a accentuării procesului de concentrare industrială şi financiară.

9.4.1. Concepte principale

Grupul de societăți reprezintă un ansamblu constituit din mai multe societăți, fiecare cu propria personalitate juridică şi unite prin participarea la capital, astfel încât societatea-mamă exercită controlul ansamblului, în condițiile manifestării unității de decizie.

În sensul conturilor consolidate, un grup reprezintă un ansamblu de întreprinderi constituit dintr-o societate-mamă şi filialele sale, asupra cărora exercită direct sau indirect un control sau o influență[8].

Reflectarea activității grupului necesită elaborarea, pe baza situațiilor financiare anuale individuale, prezentate de fiecare societate a grupului, a conturilor consolidate sau a conturilor de grup.

Necesitatea întocmirii şi prezentării conturilor consolidate decurge din incapacitatea conturilor individuale ale societății-mamă de a oferi o imagine de ansamblu asupra situației patrimoniului şi rezultatelor întregului grup[9].

În țara noastră, Legea contabilității prevede obligativitatea ca societățile comerciale care dețin participații în capitalul altor societăți comerciale, *denumite societăți comerciale de grup,* să întocmească şi să prezinte *situații financiare consolidate*. În acest scop au fost emise *norme privind consolidarea conturilor*, în care sunt reglementate condițiile pentru elaborarea conturilor consolidate, etapele procesului de consolidare, metodele şi procedeele de consolidare, precum şi aspecte privind auditarea şi publicarea conturilor consolidate. Aplicarea prevederilor Ordinului ministrului finanțelor nr. 772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor s-a realizat începând cu situațiile financiare ale anului 2001. Aceste norme se aplică grupurilor a căror societate consolidată este persoană juridică română. Pentru bănci şi societățile comerciale care desfăşoară activități de asigurare se elaborează reguli de consolidare adaptate la specificul acestora.

---

* Prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1827 din 22 dec. 2003 privind modificarea şi completarea unor reglementări din domeniul contabilității, publicat în M. Of., Partea I, nr. 53/22.01.2004, denumirea de conturi consolidate se înlocuieşte cu expresia „situații consolidate".

[8] Alain Burlaud, *op. cit.*, p. 223.

[9] Marian Săcărin, *Contabilitatea grupurilor multinaționale*, Ed. Economică, Bucureşti, 2001, p. 23-24.

În accepţiunea normelor, grupul reprezintă un ansamblu de societăţi format din societatea care consolidează – persoană juridică română – şi filialele acesteia – societăţi române străine.

Totodată, societăţile comerciale incluse în consolidare, respectiv societatea consolidată şi societăţile în care aceasta deţine participaţii, aplică şi prevederile cuprinse în „Cadrul general" din Ordinul nr. 94/2001, care se referă inclusiv la situaţiile financiare consolidate.

Prezentarea conturilor consolidate face posibilă îmbinarea avantajelor economice, financiare şi fiscale care decurg din exercitarea contului unitar de către societatea care consolidează (consolidantă) cu cele determinate de autonomia juridică şi descentralizarea funcţională a societăţilor componente ale grupului.

Pentru bănci şi societăţile comerciale care desfăşoară activităţi de asigurare şi reasigurare se elaborează reguli de consolidare adoptate la specificul acestora.

Conturile consolidate prezintă activele, datoriile, poziţia financiară şi rezultatele unui grup, ca şi cum acesta ar forma o singură entitate. Tehnica pe baza căreia sunt realizate conturile unice pentru un grup de societăţi independente cu personalitate juridică se numeşte *consolidare*.

Obligaţia de a elabora conturi consolidate revine unei societăţi, indiferent de forma de proprietate, din momentul în care exercită, direct sau indirect, un *control exclusiv*, un *control comun* sau o *influenţă semnificativă* asupra uneia sau mai multor societăţi.

Controlul comun reprezintă înţelegerea contractuală de împărţire a puterii de decizie la o asociere în participaţie, între un număr limitat de acţionari sau asociaţi, în virtutea unui acord între aceştia. **Influenţa semnificativă** constituie dreptul de a participa direct sau indirect la politica financiară şi operaţională a unei societăţi, dar fără a exercita control exclusiv sau comun asupra acesteia. Se apreciază că o societate exercită o influenţă semnificativă asupra unei alte societăţi în cazul în care deţine cel puţin 20% din drepturile de vot ale acţionarilor sau asociaţilor din acea societate, dacă nu se dovedeşte contrariul. Atunci când o societate inclusă în procesul de consolidare deţine o participaţie la o altă societate, asupra căreia exercită o influenţă semnificativă şi nu este o filială sau o asociere în participaţie, societatea în care se deţine participaţia reprezintă o întreprindere asociată. În acest caz, investitorul deţine între 20% şi 50% din acţiunile cu drept de vot ale întreprinderii asociate.

Drepturile în capitalul altor întreprinderi, numite **interese de participare**, cuprind investiţii în întreprinderile asociate şi investiţiile strategice. Dacă participarea se situează între 10% şi 20%, se presupune că există o **investiţie strategică**.

Totalitatea societăţilor supuse procesului de consolidare, în care se includ societatea consolidată şi societăţile consolidabile, reprezintă **perimetrul de consolidare**. În definirea perimetrului de consolidare, precum şi a metodei de consolidare, un rol important revine determinării procentajului de control pe baza drepturilor de vot, fără a se ţine cont de cota de participare la capital. **Procentajul de control** se calculează ca raport între drepturile de vot deţinute într-o societate şi numărul total al drepturilor de vot ale acesteia. Când o societate este deţinută direct sau indirect de societatea-mamă şi de alte societăţi din cadrul grupului, procentul de control al societăţii-mamă în această societate se obţine adunând procentele de control corespunzătoare fiecărui deţinător de titluri ale acesteia. Operaţiunea se referă doar la

procentele de control relative la societățile deținătoare care sunt controlate exclusiv de societatea-mamă.

Procentajul de interes corespunde cotei-părți pe care o deține societatea-mamă, direct sau indirect, în capitalul societăților din cadrul grupului. Pe această bază se repartizează capitalurile proprii şi rezultatul între societatea-mamă şi asociații minoritari.

Intrarea unei societăți în perimetrul de consolidare se poate realiza fie la data achiziției titlurilor, fie la data preluării controlului sau a influenței semnificative, dacă achiziția a avut loc în mai multe etape, fie la data menționată în contract, dacă acesta prevede transferul controlului la o dată diferită de cea a transferului titlurilor.

9.4.2. Criteriile de consolidare

Pentru realizarea procesului de consolidare este necesar ca un grup de societăți să îndeplinească următoarele criterii:

a) cifră de afaceri agregată 9,6 milioane euro;
b) total active 4,8 milioane euro;
c) număr mediu de salariați 250.

Dacă pe parcursul a două exerciții financiare consecutive nu se mai îndeplinesc criteriile de mărime, societatea respectivă poate renunța la elaborarea conturilor consolidate. Indiferent însă de mărimea lor, grupurile trebuie să elaboreze conturi consolidate dacă una sau mai multe societăți ale grupului sunt: o societate ale cărei valori mobiliare au fost admise la cota oficială a bursei de valori din România sau dintr-un stat membru al Uniunii Europene; o instituție autorizată prin legea bancară; o societate care desfăşoară activitate de asigurare.

Dacă la sfârşitul exercițiului financiar o societate are calitatea de „societate-mamă" şi îndeplineşte criteriile de mărime, administratorii acesteia au obligația să elaboreze, pe lângă situațiile financiare anuale individuale şi conturi consolidate.

9.4.3. Componentele, etapele şi tehnicile

Conturile consolidate cuprind bilanțul consolidat, contul de profit şi pierdere consolidat şi notele la acestea. Pe baza lor se asigură o imagine fidelă şi corectă a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii aferente societăților incluse în consolidare, considerate ca un tot unitar.

Elaborarea conturilor consolidate se fundamentează pe principiile şi regulile de evaluare aplicabile conturilor individuale. Realizarea acestui proces presupune parcurgerea multor *etape*: *determinarea perimetrului de consolidare; stabilirea metodelor* de consolidare: retratarea conturilor individuale anuale ale societăților de consolidat, pentru a le face conforme cu metodele de evaluare reținute în conturile consolidate; *omogenizarea* prezentării conturilor individuale ale societăților de consolidat; ajustarea conturilor reciproce; *conversia* conturilor societăților străine ce vor fi consolidate; *cumulul conturilor individuale* retratate convertite; *eliminarea efectelor tranzacțiilor* dintre societățile din cadrul grupului, a dividendelor intragrup, a provizioanelor pentru depreciere şi a provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli legate de societățile consolidate; *eliminarea incidenței înregistrărilor* făcute pentru aplicarea legislației fiscale, legate de amortizări derogatorii, provizioane reglementate, subven-

ții pentru investiții; *eliminarea titlurilor de participare şi a capitalurilor proprii* ale societăților consolidate; *elaborarea conturilor consolidate.*

Metodele de consolidare, stabilite în funcție de procentul de control, se referă la:

1) **Metoda integrării globale**, utilizată pentru consolidarea societăților controlate exclusiv de societatea-mamă. În esență, această metodă presupune: a) integrarea în conturile societății consolidate a elementelor bilanțului şi a contului de profit şi pierderi ale societății consolidate, după eventuale retratări, pentru a le armoniza cu principiile contabile ale grupului. Bilanțul consolidat va relua elementele bilanțului societății consolidate, cu excepția titlurilor de participare deținute de societatea-mamă, care sunt înlocuite de capitalurile proprii ale societății consolidate; b) eliminarea operațiunilor reciproce, precum şi a titlurilor societății consolidate, deținute de societățile din grup; c) repartizarea capitalurilor proprii şi a rezultatului între societatea consolidată şi minoritari.

2) **Metoda integrării proporționale**, aplicabile pentru consolidarea societăților controlate în comun. Utilizarea acestei metode presupune: a) integrarea în conturile societății consolidate a cotei-părți corespunzătoare participării sale din valoarea elementelor bilanțului şi ale contului de profit şi pierderi ale societății consolidate; b) eliminarea, proporțional cotei-părți integrate, a operațiunilor reciproce, a rezultatelor interne şi a titlurilor deținute de societatea consolidantă; c) punerea în evidență a drepturilor grupului în cadrul rezervelor şi rezultatelor înregistrate de societatea consolidată.

3) **Metoda punerii în evidență**, folosită atunci când societatea consolidantă exercită o influență semnificativă sau deține investiții strategice. Punerea în evidență constă în structurarea costului de achiziție al titlurilor deținute de societatea consolidată cu cota-parte a capitalurilor proprii ale societăților consolidate şi evidențierea drepturilor grupului în rezervele şi rezultatele înregistrate de societatea consolidată.

Aceste metode sunt însoțite de procedee specifice de consolidare: consolidarea directă sau consolidarea pe paliere.

Consolidarea directă constă în determinarea, pentru fiecare societate inclusă în perimetrul de consolidare, a drepturilor grupului în capitalurile proprii ale acestuia. Astfel, se poate calcula contribuția fiecărei societăți consolidate la rezervele şi rezultatele grupului.

Consolidarea pe paliere presupune efectuarea consolidării ținând cont de subgrupurile consolidate care vor fi integrate în ansamblu grupului. Utilizarea acestei tehnici de consolidare presupune *două etape*: efectuarea subgrupurilor (subconsolidările), care trebuie efectuată după aceleaşi reguli ca şi consolidarea principală, apoi introducerea în consolidarea principală a conturilor consolidate ale acestor subgrupuri şi a altor filiale ale societății-mamă.

În ceea ce priveşte *formatul costurilor consolidate*, se vor aplica prevederile din Reglementările contabile armonizate şi din Normele privind consolidarea conturilor, prin luarea în considerare a ajustărilor esențiale rezultate din caracteristicile specifice conturilor consolidate, în raport cu situațiile financiare anuale ale societăților individuale.

Normele privind consolidarea conturilor prezintă următoarele *modele de bilanț consolidat şi cont de profit şi pierderi consolidat*:

Model 1

Bilanț consolidat

A. Active imobilizate
I. Imobilizări necorporale
II. Imobilizări corporale
III. Imobilizări financiare
IV. Titluri puse în echivalență

B. Active circulante
I. Stocuri
II. Creanțe
III. Investiții financiare
IV. Casa de conturi la bănci

C. Conturi de regularizare
D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an
E. Active circulante, respectiv obligații curente nete
F. Total active minus obligații curente
G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an
H. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
I. Conturi de regularizare
J. Fond comercial negativ
K. Capital şi rezerve

I. Capital
II. Prime legate de capital
III. Rezerve din reevaluare
IV. Rezerve
V. Diferențe din conversie
VI. Rezultatul reportat
VII. Rezultatul exercițiului
1. Rezultatul grupului
2. Rezultatul aferent participațiilor minoritare
L. Participații minoritare

Model 2

Contul de profit şi pierdere consolidat

Venituri din exploatare
Cheltuieli de exploatare
Venituri financiare
Cheltuieli financiare
Venituri extraordinare

Cheltuieli extraordinare
Impozitul pe profit
Rezultatul societăţilor integrate
Rezultatul întreprinderilor asociate
Rezultatul ansamblului consolidat
Rezultatul aferent participaţiilor minoritare
Rezultatul grupului

Se poate constata prezentarea unui model de bilanţ sub formă de listă, precum şi apariţia unor posturi bilanţiere specifice consolidării: *titluri puse în echivalenţă*, care se referă la participaţiile care asigură exercitarea unei influenţe semnificative; *fondul comercial negativ*; *diferenţe din conversie*; *rezultatul aferent participaţiilor minoritare*, prezentat distinct de Rezultatul grupului; *participaţii minoritare*, care evidenţiază activele nete aferente minoritarilor. Interesele minoritare în activele nete constau în partea corespunzătoare acestora la data achiziţiei şi partea minorităţii din mişcările activelor nete de la data achiziţiei.

Modelul prezentat pentru contul de profit şi pierdere consolidat pune în evidenţă prezentarea cheltuielilor în funcţie de natura acestora şi delimitarea între elementele ordinare şi cele extraordinare.

Posturile specifice consolidării se referă la: rezultatul societăţilor integrate, rezultatul întreprinderilor asociate (cota-parte din rezultatul întreprinderilor consolidate prin metoda punerii în echivalenţă), rezultatul aferent ansamblului consolidat, rezultatul aferent participaţiilor minoritare (rezultatul ce revine intereselor minoritare) şi rezultatul grupului.

Bilanţul consolidat şi contul de profit şi pierdere consolidat trebuie să cuprindă toate informaţiile reflectate de situaţiile financiare anuale ale societăţilor incluse în procesul de consolidare. Aceste conturi consolidate sunt însoţite de *note*, care, în principal, oferă informaţii cu privire la:

– diferenţele existente între normele contabile utilizate pentru situaţiile financiare anuale ale societăţii-mamă, aferente unui exerciţiu financiar şi conturile consolidate;

– metodele de reevaluare, diferenţa rezultată, influenţa asupra fondului comercial, cheltuieli cu amortizarea şi provizioanele aferente bunurilor reevaluate;

– achiziţiile care au avut loc pe parcursul exerciţiului financiar;

– metodele de evaluare utilizate pentru diferitele elemente ale conturilor consolidate, precum şi metodele utilizate la calcularea ajustărilor de valoare. Pentru elementele incluse în conturile consolidate, care sunt sau au fost iniţial exprimate în valută, trebuie indicat cursul de schimb utilizat pentru exprimarea lor în moneda în care sunt elaborate conturile consolidate;

– cifra de afaceri aferentă fiecărui domeniu de activitate, dacă activităţile desfăşurate pe parcursul exerciţiului financiar se încadrează în domenii diferite, precum şi cifra de afaceri aferentă fiecărei pieţe, dacă produsele au fost vândute pe pieţe substanţial diferite din punct de vedere geografic.

Administratorii societăţii-mamă elaborează **raportul de gestiune consolidat**, care prezintă evoluţia activităţii grupului pe parcursul exerciţiului financiar, precum şi poziţia financiară a acestuia la sfârşitul exerciţiului financiar. Acest raport trebuie să cuprindă:

a) detalii ale tuturor evenimentelor importante apărute după încheierea exercițiului financiar la care se referă conturile consolidate şi care au afectat societatea-mamă sau filialele sale;

b) o estimare a evoluției previzibile a grupului;

c) o prezentare a activității grupului în domeniul cercetării şi dezvoltării;

d) numărul şi valoarea nominală ale tuturor acțiunilor societății-mamă, deținute de acea societate, de filialele acesteia sau de o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul acelor societăți.

Conturile consolidate sunt supuse auditării. În raportul lor, auditorii se pronunță în legătură cu elaborarea acestor conturi în concordanță cu cerințele normelor, precum şi asupra unei imagini fidele şi corecte a activității grupului la sfârşitul exercițiului financiar.

Societatea care elaborează conturi consolidate are obligația publicării lor, împreună cu raportul de gestiune consolidat şi raportul auditorilor. O copie a acestor documente se depune la Registrul comerțului şi la organele teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, la solicitarea acestora.

X
CONTABILITATEA INSTITUŢIILOR PUBLICE

10.1. Normalizare şi diversitate în contabilitate

Normarea/normalizarea reprezintă, aşa cum a rezultat din capitolele anterioare, o direcție majoră a evoluției contabilității în ultima jumătate de secol. Ea a permis ridicarea nivelului calitativ şi a omogenității informației contabile, precum şi dezvoltarea cercetării ştiințifice în domeniul contabilității.

În esență, expresia concentrată a normării o constituie elaborarea şi aplicarea unor norme sau standarde naționale, europene şi internaționale adoptate şi consacrate de organismc specializate, de acelaşi nivel.

Rolul esențial revine elaborărilor şi aplicării *planului de conturi general*, care în fiecare țară este un produs reglementat la nivel național, cu consacrare guvernamentală, fiind obligatoriu pentru toți operatorii (agenții) economici.

Existența standardelor, principiilor şi a planului de conturi general nu epuizează însă activitatea de normare a contabilității şi, mai ales, nu înseamnă întronarea unui singur plan de conturi deopotrivă aplicabil în toate sectoarele de activitate şi la toate unitățile autonomizate patrimonial. Dimpotrivă, *diversitatea condițiilor obiective şi subiective, particularitățile activității desfăşurate, precum şi ale modalităților de finanțare a entităților patrimoniale* au determinat existența unor planuri de conturi considerate descentralizate[1] sau particulare precum şi a unor reglementări contabile adaptate condițiilor specifice.

De asemenea, dezvoltarea conturilor sintetice de gr. I şi II pe conturi analitice se face şi în funcție de nevoile curente ale fiecărei întreprinderi.

Referitor la forma şi conținutul situațiilor financiare ale întreprinderii, Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a CEE şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate precizează că bilanțul şi contul de profit şi pierdere trebuie să prezinte *cel puțin* posturile prevăzute în formularele tip, iar situația fluxurilor de trezorerie şi situația modificărilor capitalului propriu vor prezenta informațiile cerute de Standardele internaționale de contabilitate. Fiecare element obligatoriu din aceste situații *poate* fi prezentat mai detaliat decât în formularul adoptat *dacă această detaliere concură la prezentarea unei situații mai elocvente pentru utilizatori*.

De asemenea, bilanțul unei întreprinderi şi contul de profit şi pierdere pot fi dezvoltate cu orice elemente de activ sau de pasiv, venit sau cheltuieli, care nu este prevăzut în formatul adoptat.

Pe un plan mai larg, în etapa actuală se aplică următoarele planuri de conturi:

– Planul de conturi general adoptat prin Ordinul M.F.P. nr. 94 din 29 ian. 2001, utilizat de către acele unități care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate;

---

[1] Oprea Călin, Mihai Ristea, *Bazele contabilității*, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2003, p. 46.

– Planul de conturi general utilizat de celelalte persoane juridice cu scop lucrativ prevăzute la art. 1 care aplică Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul nr. 306 din 26 febr. 2002;

– Planul de conturi pentru bănci (publicat în Monitorul Oficial nr. 694 din 1 nov. 2001);

– Planul de conturi pentru societăţile de asigurări şi reasigurări (Monitorul Oficial nr. 34 din 18 ian. 2002).

Alături de acestea sunt în funcţiune şi alte planuri de conturi cu sferă determinată: pentru instituţiile publice, pentru persoanele juridice fără scop patrimonial (lucrativ).

10.2. Contabilitatea instituţiilor publice – particularităţi

Principiile şi normele metodologice referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii la instituţiile publice ţin seama de marea diversitate şi complexitate a acestui sector de activitate care cuprinde ministerele, celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale şi locale, alte autorităţi publice, instituţiile publice autonome şi cele subordonate etc.

Acestea sunt create şi organizate pentru a realiza anumite funcţii ale statului în domeniul administraţiei publice, centrale şi locale, precum şi al acţiunilor social-culturale şi politice: apărare, ordine publică şi siguranţă naţională, justiţie, învăţământ, sănătate, ocrotire socială ş.a.

Instituţiile publice se diferenţiază de societăţile comerciale prin următoarele[2]:

1. Nu desfăşoară activităţi de producţie şi comercializare, ci de organizare, legislative, de coordonare, conducere, control, precum şi de prestare servicii cu rol şi funcţii social-culturale, de apărare, securitate etc.

2. La înfiinţare, prin acte normative corespunzătoare, ele sunt dotate cu un patrimoniu adecvat prin delimitarea de patrimoniul public şi privat al statului, sau al unităţilor administrativ-teritoriale, pe care îl administrează în baza atribuţiilor primite prin legea sau hotărârea de înfiinţare. De aceea, în literatură se subliniază că, dacă la agenţii economici patrimoniul se creează pe baza capitalului subscris şi vărsat de către investitori, la instituţiile publice nu intervine categoria economică de capital. Planul de conturi general, aprobat prin O.M.F.P. nr. 94/2001, alături de conturile 1011 „Capital subscris vărsat" şi 1015 „Patrimoniul regiei", conţine şi un cont 1016 „Patrimoniul public".

3. Cheltuielile legate de funcţionarea curentă şi prestarea serviciilor, precum şi cele aferente realizării investiţiilor sunt finanţate sub forma *creditelor bugetare* astfel:

a) integral din bugetul de stat sau din bugetele locale, în funcţie de subordonarea instituţiilor;

b) din veniturile alocate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, în funcţie de subordonarea instituţiilor;

c) integral din venituri extrabugetare;

d) din fonduri speciale, pentru anumite cheltuieli stabilite prin lege.

---

[2] Angela Răduţi, *Contabilitate publică*, Ed. Economică, Bucureşti, 2003, p. 11-12.

4. Pentru sursele bugetare, conducătorii instituțiilor publice au calitatea de *ordonatori de credite.*

5. Întrucât instituțiile publice au ca obiect de activitate realizarea anumitor funcții ale statului şi prestarea serviciilor publice implicate de rolul şi funcțiile stabilite prin lege, ele nu încasează venituri, sau dacă le realizează, mărimea acestora nu acoperă cheltuielile, în gestiunea lor neurmărindu-se obținerea de profit. Aceasta nu înseamnă însă că ele nu se supun exigențelor utilizării eficiente a resurselor folosite în activitate.

Niciodată nu este de prisos să reamintim teza formulată de teoria economică potrivit căreia folosirea resurselor rare (limitate) presupune totdeauna un cost: *nimic nu este gratis*. „Desigur – subliniază doi profesori americani – un bun poate fi furnizat gratuit unui individ sau grup dacă alții achită nota de plată. Dar aceasta pur şi simplu mută costurile dintr-o parte în alta; nu le reduce. Politicienii vorbesc adesea de «învățământ gratuit», «asistență medicală gratuită» sau «locuințe gratuite». Această terminologie este înşelătoare. Nici unul dintre aceste lucruri nu este gratuit... Costul sistemului de învățământ este valoarea acelor bunuri la care acum trebuie renunțat pentru că resursele necesare producerii lor au fost în schimb folosite pentru producerea sistemului de învățământ. Puterea executivă poate să mute costurile dintr-o parte în alta, dar nu le poate evita. *Ideea că «resursele rare au un cost» se aplică peste tot*"[3] (subl. ns.).

6. În măsura în care instituțiile publice realizează anumite venituri din taxe sau de altă natură, ele au obligația de a le *vărsa la buget* sau beneficiază de aceste venituri, parțial ori integral pe baza unor dispoziții sau prevederi legale ca sursă a *autofinanțării.*

7. Activitățile realizate de instituțiile publice nu intră, decât sub formă de excepție[4], în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

8. La baza activității finanțării instituțiilor publice se află bugetele de venituri şi cheltuieli întocmite de acestea în concordanță cu funcțiile lor, cu obiectivele strategice de dezvoltare economică şi socială a țării, precum şi cu principiile şi prevederile clasificației bugetare.

9. Achiziționarea de bunuri – utilaje, aparatură, maşini etc. precum şi materiale (stocuri) obiecte de inventar – se realizează pe bază de *licitație.*

---

[3] James D. Gwartney, Richard L. Straub, *Economie şi prosperitate. Introducere în teoria şi practica progresului economic*, Ed. Alutus D, Bucureşti, 1995, p. 15-16.

[4] Art. 2 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată prevede că instituțiile publice nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile lor administrative, sociale, educative, culturale, sportive, de ordine publică, de apărare şi siguranța statului, pe care le desfăşoară în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfăşurarea acestor activități percep taxe, redevențe, cotizații sau onorarii. În schimb, la alin (5) se prevede că instituțiile publice sunt considerate persoane impozabile pentru operațiunile efectuate, inclusiv cele prevăzute la alin. (4), în cazurile în care tratarea lor ca persoane neimpozabile pentru aceste operațiuni conduce la *distorsiuni* concurențiale (subl. ns.); activitățile respective sunt menționate în anexa la această lege: telecomunicații; furnizarea de apă, gaze, energie; transporturi de bunuri şi de pasageri; depozitarea, activitatea agențiilor de călători etc.

10.3. Obiective şi baza juridico-metodologică

În conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991 republicată, *contabilitatea instituţiilor publice asigură informaţii necesare ordonatorilor de credite cu privire la execuţia bugetelor de venituri şi cheltuieli, patrimoniul aflat în administrare, precum şi pentru întocmirea contului general anual de execuţie a bugetului de stat, a contului anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat, a fondurilor speciale, precum şi a conturilor anuale de execuţie a bugetelor locale.*

La baza organizării contabilităţii instituţiilor publice stau în prezent următoarele documente de bază:

– Legea contabilităţii nr. 82/1991 modificată, completată şi republicată în iunie 2002;

– Ordinul nr. 1745/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind închiderea conturilor contabile, întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare privind execuţia bugetară la 31 decembrie 2002 (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 22/16.01.2003);

– H.G. nr. 1031/1999, publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 620/1999, Norme metodologice privind înregistrarea în contabilitate a bunurilor din domeniul public al statului ş.a.

Contabilitatea instituţiilor publice are la bază principiile generale ale metodei contabilităţii, planul de conturi şi normele metodologice elaborate de Ministerul Finanţelor Publice.

În conformitate cu aceste norme, în toate sectoarele execuţiei bugetare *contabilitatea se ţine în partidă dublă, cu excepţia consiliilor locale comunale la care contabilitatea se ţine în partidă simplă.*

În organizarea şi conducerea contabilităţii la instituţiile publice se ţine seama de *clasificaţia bugetară,* îndeosebi în ceea ce priveşte ordonarea şi gruparea cheltuielilor şi veniturilor. Aceasta asigură, în *primul rând,* identitatea de conţinut a veniturilor şi cheltuielilor, atât în planificare, cât şi în evidenţa execuţiei bugetare. *În al doilea rând,* ea permite evidenţierea şi caracterizarea modului în care se respectă disciplina bugetară, prin compararea prevederilor din bugetul de venituri şi cheltuieli al instituţiei cu evoluţia reală a execuţiei bugetare.

În prezent (2003) instituţiile publice aplică Planul de conturi aprobat prin O.M.F. nr. 324/1984, la care s-au adus modificări şi completări prin O.M.F. nr. 2505/1991, Normele metodologice privind actualizarea planurilor de conturi pentru instituţiile publice, precum şi prin H.G. nr. 1031/1999, nr. 1658/2000 ş.a.

Acest plan este structurat pe următoarele clase de conturi:

– clasa 0: mijloace fixe şi terenuri;
– clasa 1: mijloace băneşti;
– clasa 2: decontări;
– clasa 3: fonduri;
– clasa 4: cheltuieli;
– clasa 5: venituri;
– clasa 6: materiale;
– clasa 7: finanţări şi credite bancare;
– clasa 9: conturi în afara bilanţului.

Există, de asemenea, plan de conturi pentru consiliile locale orăşeneşti şi municipale.

Fiecare clasă de conturi conţine unul sau mai multe *conturi sintetice de gr. I,* simbolizate cu două cifre, care, la rândul lor, se dezvoltă pe *conturi sintetice de gr. II,* simbolizate cu trei cifre; acestea din urmă se dezvoltă pe *conturi analitice,* simbolizate cu cinci cifre.

Dacă urmărim logica Planului de conturi general adoptat prin O.M.F.P. nr. 94/2001, ordinea claselor de conturi ar trebui să fie, după opinia noastră, diferită de cea expusă mai sus: 1. Fonduri; 2. Active imobilizate; 3. Stocuri; 4. Decontări, terţi; 5. Trezorerie, finanţări; 6. Cheltuieli; 7. Venituri; 8. Conturi speciale; 9. Conturi de gestiune.

Odată cu intrarea în cea de-a doua etapă a reformei contabilităţii, au devenit evidente noi exigenţe faţă de contabilitatea instituţiilor publice, legate îndeosebi de armonizarea acesteia cu Planul general de conturi adoptat în 2001 cu prevederile Legii finanţelor publice nr. 500/2002 şi cu directivele europene sau cu standardele internaţionale.

Pe această linie se înscrie Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1746 din 17 decembrie 2002[5] pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii patrimoniului instituţiilor publice, a Planului de conturi pentru aceste instituţii şi a Monografiei privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operaţiuni.

Aceste norme au fost publicate experimental în semestrul I al anului 2003, urmând a fi extinse în 2005. De asemenea, în 2003 a fost lansat oficial proiectul de twinning PHARE al UE intitulat „Îmbunătăţirea organizării şi performanţei sistemului de contabilitate publică". Coordonatele de bază ale dezvoltării şi perfecţionării contabilităţii publice sunt:

– *organizarea contabilităţii şi prezentarea conturilor pe baza principiului dreptului constatat (de angajamente);*

– *întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare în concordanţă cu principiile de contabilitate general acceptate la nivel internaţional;*

– *dezvoltarea contabilităţii destinate costurilor programelor.*

Odată cu acestea, se urmăreşte şi perfecţionarea profesională a specialiştilor din ministere şi a altor autorităţi ale administraţiei publice centrale şi locale, formarea formatorilor din Institutul Naţional de Administraţie şi cele opt centre regionale de formare profesională, precum şi evaluarea necesarului de software şi hardware pentru toate instituţiile publice[6].

10.4. Bazele contabilităţii instituţiilor publice

Contabilitatea operaţiunilor şi a componentelor patrimoniale în cazul instituţiilor publice are numeroase elemente comune cu cea a societăţilor comerciale, dar şi anumite particularităţi care decurg din obiectul de activitate şi din diversitatea modalităţilor de finanţare. De aceea, în analiza care urmează, pornim de la premisa că

---

[5] M. Of., Partea I, nr. 36/23.01.2003.

[6] „Economistul", nr. 521/19-20, decembrie 2003.

fundamentele şi principiile generale (analizate în capitolele precedente) au fost însuşite, urmând ca accentul să cadă pe analiza şi explicarea problemelor specifice.

10.4.1. Contabilitatea fondurilor instituţiilor

Contabilitatea surselor de formare a mijloacelor utilizate de instituţiile publice în activitatea lor se realizează cu ajutorul conturilor care, în actualul plan de conturi, sunt incluse în **clasa 3**, intitulată **„Fonduri"**. Această clasă cuprinde conturi care reprezintă surse proprii, concretizând domeniul public şi domeniul privat ale statului şi ale organelor administrative teritoriale, precum şi fondurile cu destinaţie specială. Aceste conturi au fost introduse prin H.G. nr. 1031/1999 publicată în Monitorul Oficial nr. 620/1999, pentru urmărirea bunurilor pe domenii de proprietate publică şi privată a statului şi unităţilor administrativ-teritoriale[7]. În acest sens, contul 31, intitulat „Fondurile instituţiei" (cont sintetic de gr. I), se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

A. *pentru instituţiile publice*:
– contul 306 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului";
– contul 307 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului";
B. *pentru consiliile judeţene şi consiliile locale:*
– contul 308 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţii administrativ-teritoriale";
– contul 309 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităţii administrativ-teritoriale".

Prin introducerea acestor conturi a fost eliminat din plan contul 310 „Fondul mijloacelor fixe şi terenurilor".

Cu ajutorul contului **306**, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale, autorităţile publice centrale şi instituţiile publice finanţate integral de la bugetul de stat subordonate acestora ţin evidenţa bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului, potrivit legii. Are funcţie *de pasiv*; *se creditează* cu valoarea bunurilor din domeniul public al statului şi *se debitează* cu bunurile ieşite din domeniul public privat al statului.

Soldul creditor al contului reprezintă bunurile care alcătuiesc domeniul public, la un moment dat.

Evidenţa analitică se ţine pe surse de dobândire, potrivit legii.

Cu ajutorul contului **307** se ţine evidenţa bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului, potrivit legii. Acesta are funcţie *de pasiv*. În *credit* se înregistrează bunurile din domeniul privat al statului, iar *în debit*, bunurile ieşite din domeniul privat al statului, în condiţiile legii. *Soldul creditor* evidenţiază bunurile care alcătuiesc domeniul privat al statului la un moment dat.

Contul **308 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţii administrativ-teritoriale"** este utilizat de consiliile judeţene, Consiliul General al Municipiului Bucureşti, consiliile locale orăşeneşti, municipale şi ale sectoarelor municipiului Bucureşti, precum şi de instituţiile finanţate integral de la bugetul local,

---

[7] Virginia Greceanu-Cocoş, *Contabilitatea instituţiilor publice comentată şi actualizată*, vol. I, Societatea „Adevărul" S.A., Bucureşti, 2002, p. 44 şi urm.

pentru evidenţa bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţii administrativ-teritoriale, potrivit legii.

Este cont *de pasiv, creditându-se* cu bunurile din domeniul public şi *debitându-se* cu bunurile ieşite din domeniul public al unităţii administrativ-teritoriale, potrivit legii.

Soldul creditor evidenţiază bunurile aflate în domeniul public al unităţii administrativ-teritoriale.

Contul 308 se dezvoltă pe următoarele conturi analitice:

– 308.01 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al judeţului";

– 308.02 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public de interes local".

În cadrul conturilor de mai sus se deschid fişe analitice distincte pe surse de dobândire, potrivit legii.

Cu ajutorul contului **309**, consiliile judeţele, Consiliul General al Municipiului Bucureşti, consiliile locale orăşeneşti, municipale şi ale sectoarelor din Bucureşti, precum şi instituţiile publice şi serviciile publice subordonate acestora ţin evidenţa bunurilor care aicătuiesc domeniul privat al unităţii administrativ teritoriale, potrivit legii.

Este cont *de pasiv*. Se desfăşoară pe conturile analitice 309.01 şi 309.02, ca şi în cazul contului 308.

Aplicaţia corespunzătoare utilizării acestor conturi va fi dată în paragraful următor (la contul 01).

În clasa 3 se cuprind, de asemenea, contul 312 „Fondul imobilizărilor necorporale", precum şi trei conturi destinate fondurilor speciale: 33 „Fonduri cu destinaţie specială"; 34 „Fonduri speciale"; 37 „Fonduri pentru finanţări speciale". Acestea se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II. Contul 337 se dezvoltă pe unele conturi analitice, dintre care menţionăm, pentru exemplificare: 337.02 „Fondul de asigurare"; 337.03 „Fondul pentru acoperirea cheltuielilor determinate de calamităţi naturale"; 337.05 „Fondul de premiere"; 337.10 „Sume primite ca donaţie"; 337.30 „Fondul de intervenţie" ş.a.

Din cadrul contului 34 menţionăm următoarele conturi: 347 „Fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic"; 348 „Fondul special pentru modernizarea drumurilor publice"; 349 „Fondul special pentru protejarea asiguraţilor". Din contul 37 evidenţiem conturile: 372 „Fondul pentru finanţarea blocurilor de locuinţe", conform H.G. nr. 391/1993 şi O.G. nr. 19/1999; 375 „Fonduri pentru garantarea împrumuturilor externe, dobânzilor şi comisioanelor aferente" ş.a.

Toate aceste conturi au funcţie *de pasiv*.

10.4.2. Contabilitatea activelor fizice corporale (mijloace fixe şi terenuri)

Conform normelor contabile generale, sunt considerate mijloace fixe sau active imobilizate corporale construcţiile, utilajele, maşinile etc. care au o durată normală de funcţionare mai mare de un an şi o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită de lege (8 milioane lei). În cazul obiectelor care se folosesc în seturi, loturi sau care formează un singur corp, la înregistrarea lor ca mijloace fixe se ia în seamă valoarea întregului corp, lot sau set.

Sunt asimilate şi se înregistrează ca mijloace fixe următoarele categorii de bunuri, indiferent de durata sau valoarea lor: valorile de muzeu, obiectele de artă şi expoziţie; cărţile de biblioteci, discurile şi benzile magnetice imprimate definitiv; costumele şi

decorurile destinate spectacolelor; investiţiile realizate la mijloacele fixe luate cu chirie; investiţiile pentru amenajarea terenurilor, lacurilor, bălţilor şi iazurilor.

Contabilitatea activelor imobilizate de natura mijloacelor fixe şi terenurilor se ţine cu ajutorul contului **01 „Active fixe corporale"**.

Cu ajutorul contului 01 şi al conturilor de gradul II menţionate se ţine evidenţa existenţei şi mişcării mijloacelor fixe şi terenurilor aflate în administrarea ministerelor, celorlalte organe centrale ale administraţiei de stat sau ale consiliilor judeţene, orăşeneşti, municipale şi a instituţiilor publice finanţate din bugetul acestor organe.

Contul 01 este cont *de activ*. *În debit* se înregistrează intrările de active imobilizate provenite din dotări, achiziţii, investiţii, transfer, preluări în contul creanţelor, dezmembrări de mijloace fixe, confecţionări în atelierele proprii. Debitarea se face prin creditul conturilor de fonduri 306, 307, 308, 309, în funcţie de natura proprietăţii şi a instituţiilor.

În credit se înregistrează ieşirile de mijloace fixe prin casare, vânzare, transfer, scoatere din patrimoniu ca urmare a lipsurilor la inventar, deteriorărilor sau calamităţilor.

Soldul debitor al contului pune în evidenţă valoarea bunurilor aferente în administrarea deţinătorilor.

Contabilitatea analitică se ţine cantitativ şi valoric pe fişe individuale sau colective, în cadrul contului 01 precum şi a „*Registrului numerelor de inventar*", în care mijloacele fixe se înscriu la intrarea în patrimoniu.

Prin H.G. nr. 1031/1999 s-au adus completări în planurile de conturi pentru instituţiile publice prin care s-au introdus următoarele conturi analitice la contul 011 „Terenuri":

A. La instituţiile publice:

a) 011.01 „Terenuri care alcătuiesc domeniul public al statului"*, din care:

– aflate în administrare: 011.01.01;

– date în concesiune, închiriate sau în folosinţă gratuită: 011.01.02.

b) 011.02 „Terenuri care alcătuiesc domeniul privat al statului";

din care:

– aflate în administrare: 011.02.01;

– date în concesiune sau în folosinţă gratuită: 011.02.02.

c) Cont introdus în afara bilanţului;

– 928 „Garanţii constituite de concesionar".

B. La consiliile judeţene şi la consiliile locale:

a) 011.03 „Terenuri care alcătuiesc domeniul public al unităţii administrativ-teritoriale",

din care:

– aflate în administrare: 011.03.01;

– date în concesiune, închiriere sau în folosinţă gratuită: 011.03.02.

b) 011.04 „Terenuri care alcătuiesc domeniul privat al unităţii administrativ-teritoriale",

din care:

– aflate în administrare: 011.04.01;

---

* Notă: cu excepţia celor dobândite din venituri extrabugetare, care constituie proprietate privată a acestora.

– date în concesionare, închiriere sau în folosință gratuită; 011.04.02.

c) 928 „Garanții constituite de concesionar" (cont introdus în afara bilanțului).

Toate aceste conturi au funcție de activ.

Reglementările prin care s-au introdus conturile prezentate mai sus precizează că pentru bunurile de natura amenajărilor de terenuri şi a mijloacelor fixe se deschid conturi analitice distincte.

De exemplu, terenurile aflate în administrarea instituțiilor publice pe baza hotărârilor guvernamentale care atestă apartenența acestor terenuri la domeniul public al statului se înregistrează în contabilitate astfel:

011.01	=	306
Terenuri care alcătuiesc domeniul public al statului		*Fondurile ce alcătuiesc domeniul public al statului*

În situația în care terenurile aflate în administrarea instituțiilor publice reprezintă domeniu privat al statului, la intrarea lor în patrimoniu se înregistrează prin următoarea formulă contabilă:

011.02	=	307
Terenuri care alcătuiesc domeniul privat al statului		*Fondurile ce alcătuiesc domeniul privat al statului*

La ieşirea din patrimoniu a unor terenuri, înregistrarea se face prin formule contabile inverse:

306 = 011.01,

respectiv

307 = 011.02

Evidența bunurilor date în concesiune generează următoarele înregistrări:

a) pe baza contractului de concesiune se înregistrează bunurile concesionate:

011.01.02	=	011.01.01
(013)		(013)

b) Constituirea garanției de către cel ce ia în concesiune se înregistrează în debitul contului 928.

c) Redevența lunară datorată de concesionar şi eventualele penalități pentru neplata la termen a redevenței:

220	=	531
Debitori		*Venituri de realizat*

d) Stabilirea obligației de virare la buget şi stingere a debitului prin virarea redevenței de către concesionar în contul bugetului de stat (pe baza documentului care atestă această virare):

531	=	232
		Decontări cu bugetul statului
232	=	220

e) La expirarea termenului de concesiune, se înregistrează intrarea bunurilor concesionate, predate de concesionar:

011.01.01	=	011.01.02

Aplicație

1. La o şcoală (grădiniță etc.) se achiziționează, pe bază de licitație, un mijloc de transport în valoare de 10.000.000.000 lei. Se înregistrează recepționarea mijlocului de transport, conform facturii furnizorului şi a procesului verbal de recepție:

410	=	234.02
Cheltuieli ale instituțiilor de la buget		*Furnizori pentru investiții*
10.000.000.000		10.000.000.0000

2. Concomitent se înregistrează intrarea în patrimoniu a mijlocului fix:

013.04	=	308, 309
Mijloace de transport		10.000.000.000
10.000.000.000		

3. Se achită cu un ordin de plată către bancă suma datorată furnizorului:

234.02	=	115
Furnizori pentru investiții		*Disponibil pentru investiții*
10.000.000.000		10.000.000.000

4. După 5 ani de utilizare, mijlocul de transport este vândut, prin licitație, la valoarea de 500.000.000 lei, deoarece a primit, prin dotare (sau donație) un alt mijloc de transport, în valoare de 2.000.000.000 lei. Aceste operațiuni necesită următoarele înregistrări:

a) Creanța asupra celui ce a câştigat licitația de achiziție:

220.19	=	232
Alți debitori		*Decontări cu bugetul statului*
		500.000.000

b) Se înregistrează încasarea sumei respective, în numerar, pe baza chitanței de casă:

13	=	220.19
Casa		*Alți debitori*
		500.000.000

c) Suma respectivă se depune la Trezorerie, ca venit la bugetul de stat:

232	=	13
Decontări cu bugetul statului		*Casa*
		500.000.000

d) Totodată, se înregistrează ieşirea din patrimoniu a mijlocului de transport vândut:

308, 309	=	013.04
1.000.000.000		1.000.000.000

e) Se înregistrează primirea noului mijloc de transport, prin dotare (sau donaţie), conform procesului-verbal de predare-primire şi a documentului de evaluare:

013.04	=	308, 309
2.000.000.000		2.000.000.000

Potrivit prevederilor O.G. nr. 70/2002 privind administrarea unităţilor sanitare publice de interes judeţean şi local, terenurile şi clădirile în care îşi desfăşoară activitatea unităţile sanitare respective *fac parte integrantă din domeniul public al judeţelor, comunelor, oraşelor,* municipiilor şi sectoarelor municipiului Bucureşti.

În baza protocoalelor de predare-primire a bunurilor care fac obiectul ordonanţei sus-menţionate se efectuează următoarele înregistrări[8]:

Pentru unităţile administrativ-teritoriale, intrarea terenurilor şi clădirilor în care îşi desfăşoară activitatea unităţile sanitare publice în domeniul public al unităţii administrativ-teritoriale:

%	=	308
011 *Terenuri* – analitic: 011.03 *Terenuri care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ-teritoriale;* 012 *Amenajări de terenuri* – analitic: 012.03 *Amenajări de terenuri care alcătuiesc domeniul public al unităţii administrativ-teritoriale* 013 *Mijloace fixe* – analitic: 013.03 *Mijloace fixe care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ-teritoriale*		*Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ-teritoriale* – analitic: 308.01 *Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al judeţului* – analitic: 308.02 *Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public de interes local*

[8] Ordinul nr. 1745/2002 a fost publicat în M. Of., Partea I, nr. 22/6.01.2003.

Pentru unităţile sanitare publice de interes judeţean sau local, scăderea din evidenţă a terenurilor şi clădirilor din domeniul privat al statului:

307	=	%
Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului		011 *Terenuri* – analitic: 011.02 *Terenuri care alcătuiesc domeniul privat al statului* 012 *Amenajări de terenuri* – analitic: 012.02 *Amenajări terenuri care alcătuiesc domeniul privat al statului* 013 *Mijloace fixe* – analitic: 013.02 *Mijloace fixe care alcătuiesc domeniul privat al statului*

10.4.3. Contabilitatea operaţiunilor de leasing (locaţie) la instituţii

Operaţiunile de locaţie (leasing) devin tot mai frecvente şi în activitatea instituţiilor publice.

Considerând însuşite problemele generale ale achiziţiei de bunuri în leasing, pe baza explicaţilor din capitolul VI în cele ce urmează vom prezenta numai modul de înregistrare a operaţiunilor de leasing, în cele două forme ale sale – *leasing financiar* şi *leasing simplu sau operaţional* – în contabilitatea instituţiilor publice.

Normele metodologice[9] prevăd că, în conformitate cu prevederile Ordonanţei Guvernului nr. 5/1997 privind operaţiunile de leasing şi societăţile de leasing, republicată, ale O.U.G. nr. 60/2001 privind achiziţiile publice, aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 212/2002, instituţiile publice pot încheia contracte de leasing în calitate de locatar.

Valoarea imobilizărilor corporale primite în cazul tranzacţiilor de leasing conform prevederilor din contractele încheiate între părţi se înregistrează în contul **972 „Alte operaţiuni în afara bilanţului"** – cont analitic distinct; valoarea care se înregistrează în *debitul* acestui cont se compune din:

– valoarea iniţială a bunului primit în leasing, care reprezintă costul de achiziţie la societăţile de leasing;

– beneficiul, respectiv marja de profit stabilită între părţi sau dobânda de leasing.

Contul 972 *se creditează* pe măsură ce ratele de leasing sunt plătite, potrivit contractului, astfel încât soldul debitor al contului să reflecte valoarea ratelor rămase de rambursat.

Cheltuielile cu achiziţionarea de mijloace fixe în regim de leasing financiar sunt asimilate cheltuielilor de investiţii, *cu condiţia* să fie prevăzute în buget la titlul de la care acestea se suportă. *Ratele* de leasing financiar se suportă de la titlul VII „Cheltuieli de capital", iar sumele reprezentând dobânzile de leasing financiar se suportă de la titlul IX „Rambursări de credite, plăţi de dobânzi şi comisioane la credite", articolul 88.02 „Plăţi de dobânzi şi comisioane", cu excepţia instituţiilor pentru care

---

[9] Conform Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 1745 pentru aprobarea normelor metodologice privind închiderea conturilor contabile, întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare privind execuţia bugetară la 31 dec. 2002, M. Of., Partea I, nr. 22/16.01.2003.

în Legea bugetului de stat pe 2003 nr. 631/2002 s-a prevăzut plata dobânzilor de la titlul II „Cheltuieli materiale şi servicii". Ratele de leasing operațional se suportă de la titlul II „Cheltuieli materiale şi servicii".

1. *Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de leasing financiar:*

a) Înregistrarea imobilizărilor corporale primite conform contractului încheiat, *la valoarea de intrare:*

013	=	%
Mijloace fixe		306 *Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului* 307 *Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului* 308 *Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unității administrativ-teritoriale* 309 *Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul administrativ-teritorial*

b) *Evidențierea datoriei, inclusiv a dobânzilor aferente (în limita prevederilor bugetului aprobat):*

%	=	231
410 *Cheltuielile instituției publice finanțate de la buget* – analitic: articolul 72 *Investiții ale instituției publice*; – analitic: articolul 88.02 *Plăți de dobânzi şi comisioane* 420 *Cheltuielile instituției publice finanțate din venituri extrabugetare* – analitic: art. 74 *Investiții ale instituțiilor publice şi activităților autofinanțate* – analitic: art. 88.02 *Plăți de dobânzi şi comisioane*		*Creditori* – cu rata reprezentând cota-parte din valoarea de intrare a bunului + dobânda de leasing – cota-parte de intrare a bunurilor – cu dobânda de leasing – cota-parte din valoarea de intrare a bunurilor – cu dobânda de leasing

Valoarea imobilizărilor corporale şi dobânda de leasing conform contractului se înregistrează *în debitul* contului în afara bilanțului 972 „Alte operațiuni în afara bilanțului".

c) *Înregistrarea obligației de plată a ratelor lunare pe baza facturii emise de proprietarul bunurilor:*

%	=	234.02
231		*Furnizori pentru investiţii – cu valoarea totală a ratei de leasing*
Creditori		
– analitic: persoane juridice şi fizice		
232.31 *TVA deductibilă*		

d) *Înregistrarea plăţii ratelor de leasing:*

234.02	=	%
Furnizori pentru investiţii		700
		Finanţare de la buget privind anul curent
		120
		Disponibil al instituţiei publice finanţate din venituri extrabugetare

Concomitent *se creditează* contul 972 „Alte operaţiuni în afara bilanţului".

2. *Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor de leasing operaţional:*

a) Înregistrarea obligaţiei de plată a ratelor lunare pe baza facturii emise de proprietarul bunurilor:

%	=	234
410		*Furnizori*
Cheltuielile instituţiilor publice finanţate de la buget		– cu valoarea totală a ratei de leasing
– analitic: art. 30.07 *Alte cheltuieli autorizate prin dispoziţii legale*		
420		
Cheltuielile instituţiilor publice finanţate din venituri extrabugetare		
– analitic: art. 30.07 *Alte cheltuieli autorizate prin dispoziţii legale*		
232.31		
TVA deductibilă		

b) Înregistrarea plăţii ratelor de leasing:

234	=	%
Furnizori		700
		Finanţare de la buget privind anul curent
		120
		Disponibil al instituţiei publice finanţate din venituri extrabugetare

c) Înregistrarea intrării mijlocului fix la valoarea reziduală plus cota-parte din valoarea de intrare cuprinsă în ratele de leasing:

013	=	%
Mijloace fixe		306
		307
		308
		309

10.4.4. Contul de active imobilizate necorporale

Imobilizările necorporale ocupă un loc tot mai important în activitatea unităţilor economice şi a instituţiilor. Până în anul 2002 acestea nu erau reflectate în contabilitatea instituţiilor publice din România.

În vederea reflectării în contabilitate a existenţei şi mişcării imobilizărilor necorporale aflate în administrarea ministerelor şi a celorlalte autorităţi publice centrale şi locale, a instituţiilor publice subordonate, în Planul de conturi pentru instituţiile publice au fost introduse prin O.M.F. nr. 1745/17.12.2002 două conturi:

– contul 02 „Imobilizări necorporale";

– contul 312 „Fondul imobilizărilor necorporale".

Contul **02 „Imobilizări necorporale"** are funcţie *de activ*. *Se debitează* cu valoarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, know-how-urilor, programelor informatice, a altor drepturi şi valori similare achiziţionate de la terţi, realizate pe cont propriu, primite cu titlu gratuit etc.

Se creditează cu activele necorporale scăzute din evidenţă. *Soldul debitor* al contului reprezintă valoarea imobilizărilor necorporale existente la un moment dat în patrimoniu.

Contul **312 „Fondul imobilizărilor necorporale"** este cont de surse, cu funcţie *de pasiv*.

În creditul acestui cont se înregistrează sursele de provenienţă a imobilizărilor necorporale aflate în administrarea instituţiilor publice, prin formula:

02	=	312
Imobilizări necorporale		*Fondul imobilizărilor necorporale*

În *debitul* contului 312 se înregistrează diminuarea surselor respective la ieşirea imobilizărilor necorporale ieşite din administrare, prin formula contabilă: 312 = 02.

10.4.5. Reevaluarea şi amortizarea activelor fixe

O problemă actuală şi nouă pentru contabilitatea instituţiilor publice o reprezintă *reevaluarea şi amortizarea activelor fixe* aflate în patrimoniul acestor instituţii la data de 30 septembrie 2003, astfel ca rezultatele reevaluării să fie cuprinse în bilanţul contabil întocmit la 31 decembrie 2003.

Pentru înţelegerea celor ce urmează precizăm că, până în anul 2003, instituţiile publice nu calculau uzura şi nu amortizau mijloacele fixe; erau exceptate de la această regulă serviciile publice de interes local care desfăşurau activităţi de natură

economică (potrivit H.G. nr. 214/25.03.1999, activităţi economice pentru care se calculează amortizarea mijloacelor fixe). Potrivit O.G. nr. 81 din 28 august 2003, instituţiile publice, indiferent de sursa de finanţare a cheltuielilor şi de subordonare, vor inventaria şi vor reevalua *activele fixe corporale şi activele fixe în curs*, pe baza coeficienţilor de actualizare valabili la data de 31 decembrie 2002, comunicaţi de Institutul Naţional de Statistică. Bunurile din patrimoniul cultural vor fi reevaluate de către evaluatori autorizaţi în condiţiile legii, până la 31 dec. 2004, urmând ca rezultatele acestei reevaluări să fie cuprinse în bilanţul contabil întocmit la acea dată.

În acest context, ordonanţa prevede că toate activele fixe corporale aflate în proprietatea publică şi care *în prezent sunt înregistrate în evidenţa tehnico-operativă în unităţi naturale sau natural-convenţionale vor fi* evaluate după metodologia stabilită de fiecare minister, autoritate a administraţiei publice centrale sau locale şi *înregistrate în contabilitate* până la finele anului 2005.

Fac excepţie de la reevaluare activele fixe corporale intrate în patrimoniu în cursul anului 2003 sau au (la 30 sept. acelaşi an) durata normală de utilizare expirată, sau sunt în conservare ş.a. Începând cu data de 1 ianuarie 2004, *activele fixe corporale şi necorporale* aflate în patrimoniul *instituţiilor publice vor fi supuse amortizării,* în vederea reflectării valorii reale, precum şi a prezentării, prin situaţiile financiare, a unei imagini fidele asupra patrimoniului. O.G. prevede şi o serie de excepţii de la regula amortizării (art. 9). Ca şi la unităţile economice, valoarea de intrare în patrimoniu este valoarea reevaluată, costul de achiziţie, costul de producţie sau valoarea justă, în funcţie de modul de intrare.

Pentru amortizarea activelor fixe corporale şi necorporale, instituţiile publice utilizează *metoda amortizării liniare*, care constă, după cum se ştie, în includerea uniformă în cheltuielile instituţiilor publice a unor sume fixe, stabilite proporţional cu numărul de ani ai duratei normale de utilizare (valoarea contabilă de intrare: numărul de ani). Amortizarea se calculează începând cu luna următoare punerii în funcţiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare.

În cazul nerecuperării integrale a valorii contabile a activelor fixe corporale şi necorporale scoase din funcţiune, valoarea neamortizată se include în cheltuielile instituţiilor publice, integral, la momentul scoaterii din funcţiune. Scoaterea din funcţiune a activelor fixe, corporale, necorporale şi în curs se face cu aprobarea ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz.

Prevederile referitoare la inventarierea şi reevaluarea activelor fixe corporale şi a celor în curs se aplică în mod corespunzător şi de către persoanele juridice fără scop patrimonial, pentru activele aferente activităţilor fără un asemenea scop.

Prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1487 din 2003[10] au fost adoptate *Normele metodologice privind reevaluarea şi amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituţiilor publice şi al persoanelor juridice fără scop patrimonial,* împreună cu anexele referitoare la înregistrarea în contabilitate a diferenţelor rezultatelor, precum şi la transpunerea soldurilor conturilor la data de 1 ianuarie 2004.

---

[10] M. Of., Partea I, nr. 788 din 7 noiembrie 2003. Unele dintre prevederi au fost modificate prin Normele metodologice privind închiderea conturilor contabile, întocmirea şi depunerea situaţiilor financiar referitoare la execuţia bugetară la 31 decembrie 2003, adoptate prin O.M.F.P. nr. 117/16 ianuarie 2004. „Economistul – ediţie specială", nr. 635/februarie 2004.

Prin aceste norme, în Planul de conturi pentru instituțiile publice au fost introduse următoarele conturi:

– 305 „Diferențe din reevaluare", care este cont *de pasiv*; *în creditul* acestuia se înregistrează valoarea diferențelor rezultate din reevaluare, iar în *debit,* diferențele din reevaluare aferente duratei normale de utilizare consumate a activelor fixe care se transferă asupra contului de amortizare, precum și diferențele din reevaluare aferente duratei normale de utilizare rămase, care se transferă asupra surselor de finanțare a cheltuielilor;

– 04 „Amortizări privind activele fixe necorporale";

– 05 „Amortizări privind activele fixe corporale".

Ca și în cazul unităților economice, conturile de amortizări la instituții au funcție *de pasiv.*

La 31 decembrie 2003, în *creditul* conturilor 04 și 05 s-a înregistrat valoarea aferentă duratei normale de utilizare consumate a activelor fixe necorporale, respectiv corporale.

Începând cu 1 ianuarie 2004, în *creditul* acestor conturi se înregistrează amortizarea activelor fixe necorporale, respectiv corporale.

La 31 decembrie 2003, contul 305 nu prezenta sold și nu se repartizează în bilanțul contabil. Diferențele din reevaluare aferente activelor fixe corporale, necorporale și în curs s-au raportat în „Situația activelor fixe". Contul 01 se raportează în bilanțul contabil la valoarea rămasă a activelor fixe corporale (sold debitor cont 01 – sold creditor cont 05), respectiv necorporale (sold debitor cont 02 – sold creditor cont 04).

10.4.6. Conturile de stocuri (materiale)

Instituțiile publice utilizează multe materiale de natura stocurilor, ale căror cantități și sortimente depind de specificul activității materiale de întreținere și gospodărie, medicamente, alimente, materiale destinate procesului instructiv-educativ și de producție pentru atelierele școlare, materiale de natura obiectelor de inventar etc.).

Contabilitatea materialelor (stocurilor) se ține cu ajutorul conturilor din **clasa 6 „Materiale"**. Din această clasă fac parte trei conturi sintetice de gradul I, care, la rândul lor, se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II, după cum urmează:

1. Contul 60 „Materiale și obiecte de inventar":

600 Materiale;

601 Materiale în prelucrare;

602 Obiecte de inventar în magazie;

603 Obiecte de inventar în folosință;

604 Obiecte de inventar aflate la terți;

607 Bunuri legal confiscate sau intrate conform legii în proprietatea privată a statului (introdus prin O.M.F.P. nr. 186/2001, Monitorul Oficial nr. 143/22.03.2001);

608 Bunuri în custodie sau consignație la terți (introdus prin Precizările M.F.P. nr. 15257/2001)[11].

2. Contul 61 Animale:

610 Animale tinere și la îngrășat;

---

[11] Virginia Greceanu-Cocoș, *Contabilitatea instituțiilor publice comentată și actualizată,* vol. II, Societatea „Adevărul" S.A., București, 2002, p. 65.

611 Animale pentru experienţă.

3. Contul 62 Produse:

620 Produse;

621 Produse monopol de stat (Precizările M.F.P. nr. 1525/2001).

Toate aceste conturi au *funcţia de activ*. *Se debitează* cu stocurile de materiale intrate în patrimoniul instituţiei prin creditul conturilor 13 „Casa", 159 „Alte valori", 234 „Furnizori", 231 „Creditori" ş.a. *Se creditează* cu valoarea materialelor ieşite din patrimoniu, prin dare în consum, prin debitul contului 410 „Cheltuielile instituţiei", 420 „Cheltuielile activităţilor autofinanţate" ş.a. Soldul debitor al conturilor respective reprezintă stocurile existente în patrimoniu, la valoarea contabilă, în formele concrete pe care le exprimă denumirea conturilor.

În general, materialele aprovizionate de la furnizori se înregistrează la preţurile de livrare prevăzute în facturi, cele rezultate din producţia proprie, la costul de producţie, iar cele rezultate prin recuperări la scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe sau plusurile de inventar se înregistrează potrivit normelor legale prevăzute. Cheltuielile de transport, aprovizionare, înmagazinare etc. se înregistrează în contul 410 sau 420, după caz.

10.4.7. Finanţarea şi creditarea activităţii instituţiilor

În conformitate cu prevederile Legii privind finanţele publice, instituţiile de subordine centrală sunt finanţate prin credite bugetare aprobate prin Bugetul Administraţiei Centrale de Stat (BACS) *pe calea deschiderilor de credite bugetare*, iar cele de subordine locală, *pe calea alimentării cu fonduri*.

În acest scop, ordonatorii principali de credite *solicită Ministerului Finanţelor Publice deschiderea creditelor bugetare pentru activitatea proprie şi a unităţilor subordonate pentru cheltuieli curente şi pentru cheltuieli de capital* în baza documentului intitulat „*Cerere de deschidere a creditelor bugetare*" (întocmită în 3 exemplare).

După aprobarea cererii de către M.F.P., exemplarul 1 se transmite la Direcţia judeţeană de trezorerie pentru deschiderea creditelor iar exemplarul 2 revine ordonatorului principal, ca document de înştiinţare a creditelor deschise.

Creditele bugetare deschise pentru ordonatorii principali de credite au două destinaţii:

a) pentru acoperirea cheltuielilor proprii;

b) repartizarea către unităţile din subordine, pe baza documentului denumit „*Dispoziţia bugetară*".

Contabilitatea creditelor bugetare aprobate la nivelul instituţiilor publice se ţine cu ajutorul conturilor din clasa 9 „Conturi în afara bilanţului", grupa **94 „Credite bugetare"**.

În această grupă se cuprind următoarele conturi:

940 Credite bugetare aprobate;

941 Credite deschise de repartizat;

942 Credite bugetare pentru investiţiile instituţiilor de stat;

944 Credite deschise pentru cheltuieli proprii.

Toate aceste conturi au funcţie contabilă *de activ*. Contul **940** *se debitează* cu alocaţiile bugetare aprobate trimestrial pe baza repartizării trimestriale a cheltuielilor,

precum şi cu suplimentările efectuate în cursul trimestrului şi *se creditează* cu anulările sau reducerile de credite efectuate în trimestrul respectiv.

Soldul debitor reflectă creditele actualizate la sfârşitul lunii în limitele cărora se mai pot efectua plăți de instituțiile publice.

Contul **941** evidențiază creditele deschise pentru a fi repartizate ordonatorilor secundari sau terțiari, după caz, în vederea efectuării de plăți. a) La ordonatorii principali de credite, *se debitează* cu creditele deschise pentru a fi repartizate ordonatorilor de credite subordonați. În cursul trimestrului, contul se mai debitează cu creditele retrase de la ordonatorii subordonați. *Se creditează* cu creditele repartizate ordonatorilor subordonați, precum şi cu creditele retrase de M.F.P. b) La ordonatorii secundari, *se debitează* cu creditele repartizate de ordonatorul principal pentru a fi repartizate ordonatorilor terțiari, precum şi cu creditele retrase de la ordonatorii terțiari în cursul trimestrului.

Contul *se creditează* cu creditele repartizate ordonatorilor terțiari, precum şi cu creditele retrase de ordonatorul principal.

Contul **944 „Credite deschise pentru cheltuieli proprii"** funcționează în contabilitatea tuturor ordonatorilor finanțați din bugetul de stat. La ordonatorii principali, *se debitează* cu creditele bugetare deschise de M.F.P. pentru cheltuieli proprii pe baza cererilor pentru deschiderea de credite, iar la ordonatorii secundari şi terțiari, – cu creditele primite prin repartizare de la ordonatorul superior pe baza dispoziției bugetare pentru cheltuieli proprii. *Se creditează,* la ordonatorii principali, cu creditele retrase în cursul trimestrului de M.F.P., iar la ordonatorii secundari şi terțiari, cu creditele retrase sau restituite pe baza dispoziției bugetare. *Soldul debitor* semnifică mărimea creditelor actualizate în limita cărora instituțiile bugetare pot efectua plăți de casă.

Evidența analitică a creditelor deschise se ține pe subcapitolele şi capitolele clasificației bugetare, folosind în acest scop finanțarea pentru operații bugetare.

Contabilitatea finanțării efective se ține cu ajutorul conturilor din **clasa 7** din planul actual de conturi, intitulată **„Finanțări şi credite bancare"**. Prin aceste conturi, instituțiile publice finanțate de la bugetul public central țin evidența plăților de la buget pentru cheltuielile prevăzute în bugetele de venituri şi cheltuieli, iar ordonatorii principali de credite, finanțați de la bugetele locale, înregistrează sumele primite drept alimentare cu fonduri pentru efectuarea plăților aprobate.

Principalele conturi sintetice de gradul II din această clasă sunt:

700 Finanțare de la buget privind anul curent;
701 Finanțare în baza unor acte normative speciale;
702 Finanțare de la buget privind anii precedenți şi alte surse;
704 Credite bancare;
706 Finanțare din credite externe guvernamentale;
707 Finanțare din credite externe cu garanția statului;
708 Finanțare din împrumuturi de la trezorerie.

Aceste conturi au funcție *de pasiv*.

Contul **700** se foloseşte numai în contabilitatea ordonatorilor principali de credite, deoarece numai aceştia au relații directe cu bugetul de stat sau local. În acest cont se înregistrează plățile efectuate de la bugetul de stat pentru acoperirea cheltuielilor făcute de instituțiile publice, în limita creditelor aprobate şi deschise de ordonatori sau M.F.P., după caz. La instituțiile publice finanțate de la bugetele locale, contul în-

registrează sumele primite (de la organismele locale) sub forma de alimentare cu mijloace băneşti. *Se creditează* cu plăţile făcute de instituţiile finanţate de la bugetul de stat şi cu mijloacele băneşti primite de cele finanţate din bugetele locale, cu sumele recuperate sub formă de reconstituire a creditelor bugetare, precum şi cu veniturile proprii lăsate la dispoziţia instituţiilor pentru acoperirea cheltuielilor proprii. *Se debitează*, la sfârşitul anului, pentru închiderea cheltuielilor efectuate în anul respectiv (prin creditul contului 410) sau prin creditul contului 702.

Contul **702** înregistrează mijloacele bugetare provenind din finanţarea anilor precedenţi. *Se creditează* cu soldul contului 700 la sfârşitul anului, cu valoarea animalelor tinere la îngrăşat şi a celor pentru experienţe rezultate din prăsilă, cu valoarea lucrărilor de investiţii neterminate la sfârşitul anului şi cu valoarea materialelor, debitorilor sau a altor stocuri preluate de la alte instituţii.

Se debitează cu valoarea materialelor degradate şi distruse din cauza calamităţilor, cu valoarea animalelor tinere trecute la mijloace fixe, cu debitele prescrise, cu valoarea lucrărilor de investiţii neterminate din anii precedenţi care se recepţionează şi se pun în funcţiune în anul financiar respectiv.

Conturile **704**, **706** şi **708** se *creditează* cu valoarea creditelor primite de la bănci, din credite externe guvernamentale şi respectiv de la trezorerie şi *se debitează* cu creditele rambursate.

Aplicaţie

1. Se înregistrează salariile cuvenite personalului prin virarea din contul de finanţare în contul de disponibil:

110	=	700
Disponibil pentru sume mandat şi sume de depozit		*Finanţarea de la buget privind anul curent*

2. Sumele ridicate, în numerar, pentru plăţi ulterioare, pe baza cecului vizat de trezorerie:

13	=	700
Casa		*Finanţarea de la buget privind anul curent*

3. Se înregistrează, pe baza ordinului de plată şi a extrasului de cont, achitarea prin contul de trezorerie a facturii pentru lucrări executate de întreprinderea de profil la instalaţiile de apă şi iluminat:

234	=	700.01.02
Furnizori		*Finanţare prin trezorerie*

4. Se înregistrează decontarea prin trezorerie a datoriilor instituţiei reprezentând reţinerile legale din salarii şi contribuţiile aferente:

%	=	700.01.02	
		Finanţare prin trezorerie	
232.01	*Decontări privind impozitul pe salarii*		
233.02	*Deconturi privind contribuţiile personalului la asigurările sociale*		
235.02	*Contribuţiile personalului la fondul de şomaj*		

10.4.8. Conturile de disponibilităţi băneşti

Contabilitatea operaţiunilor privind mijloacele (disponibilităţile) băneşti este organizată astfel încât să ţină seama de sistemul de finanţare.

Indiferent de acestea, instituţiile publice efectuează operaţiuni de încasări şi plăţi prin unităţile teritoriale de trezorerie ale statului din raza lor.

Se înregistrează ca disponibilităţi băneşti ale instituţiei următoarele: sumele primite de ordonatorii de credite terţiari finanţaţi din bugetul public, sumele primite de instituţie ca alimentări ale contului de la ordonatorii de credite (bugetele locale); sumele primite în contul de disponibil al instituţiei din credite ş.a.

Operaţiunile privind mijloacele băneşti ale instituţiei se înregistrează în contabilitate cu ajutorul conturilor din **clasa 1 „Mijloace băneşti”**.

Cele mai importante conturi folosite de instituţiile publice sunt:

105 Disponibil al instituţiei;

110 Disponibil din sume de mandat şi sume în depozit;

111 Disponibilităţi în contul colector de venituri încasate pentru bugetul statului;

112 Disponibil din contribuţia financiară nerambursată;

115 Disponibil pentru investiţii;

118 Disponibil din contravaloarea în lei a sumelor încasate în valută;

119 Disponibil din fonduri de destinaţie specială. Acest cont se dezvoltă pe diferite conturi analitice după cum urmează:

– 119.01.10 Sume primite ca donaţie;

– 119.01.11 Garanţii materiale reţinute gestionarilor conform Legii nr. 22/1969 şi Legii nr. 54/1994;

– 119.01.28 Disponibilităţi privind activitatea de expertiză judiciară ş.a.;

120 Disponibil al instituţiei finanţate din venituri extrabugetare;

121 Disponibil în valută din credite externe guvernamentale;

13 Casa;

150 Acreditive;

159 Alte valori.

Toate conturile de disponibilităţi băneşti au *funcţie contabilă de activ*.

Contul **105 „Disponibil al instituţiei”** funcţionează în contabilitatea tuturor ordonatorilor de credite – principali, secundari şi terţiari –, evidenţiind sumele/disponibilităţile băneşti virate la dispoziţia instituţiei pentru efectuarea cheltuielilor prevăzute în bugetul de venituri şi cheltuieli aprobat.

Se debitează cu:

– sumele primite de la bugetul local (prin creditul contului 700 „Finanţare de la buget privind anul curent”);

– mijloacele băneşti primite drept alimentări de la ordonatorii principali (prin creditul contului 700);

– sumele încasate de la instituţiile subordonate, prin retragere în cursul anului, sau ca disponibilităţi neutilizate şi retrase la sfârşitul anului (prin creditul contului 212 „Decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate privind finanţarea de la buget");

– depunerile de numerar în contul de disponibil (prin creditul contului 13 „Casa");

– încasările de la diverşi debitori prin contul de disponibil (în corespondenţă cu creditul contului 220 „Debitori");

– sumele primite de la bugetul administraţiei centrale de stat pentru plata alocaţiei de stat pentru copii (prin creditul contului 700).

Se creditează cu:

– sumele virate instituţiilor subordonate, drept alimentări cu mijloace băneşti;

– retragerile de sume la bugetul local din contul de disponibil al ordonatorului principal;

– plăţile din mijloacele băneşti obţinute la nivelul fiecărui ordonator de credite principal, secundar şi terţiar pentru aprovizionările cu materiale, lucrări executate sau servicii prestate şi salariile personale (prin debitul conturilor 234 „Furnizori", 232 „Decontări cu bugetul statului", 231 „Creditori", 233 „Decontări privind asigurările sociale" ş.a.);

– sumele virate la dispoziţia furnizorilor prin deschiderea de acreditive (prin debitul contului 150 Acreditive).

Soldul debitor al contului *105 semnifică disponibilul existent în cont la trezoreria statului la finele perioadei.*

Contul **110 „Disponibil din sume de mandat şi sume în depozit"** se foloseşte în contabilitatea instituţiilor publice finanţate din bugetele locale şi înregistrează sumele primite de la instituţii *cu titlu de mandat* pentru plata unor operaţiuni cum sunt: aprovizionări cu materiale, prestări de servicii, garanţiile depuse de participanţii la licitaţii pentru achiziţiile de bunuri ş.a.

Se debitează cu sumele încasate de la unităţile subordonate pentru efectuarea operaţiunilor de mandat şi în depozit şi cu sumele depuse drept garanţie în vederea participării la licitaţii (prin creditul conturilor 105, 700 ş.a.); *se creditează* cu sumele plătite furnizorilor, cu sumele ridicate în numerar pentru achitarea salariilor şi a altor drepturi cuvenite personalului, cu sumele neutilizate după efectuarea plăţilor virate la bugetul statului etc. (prin debitul conturilor 234, 13 ş.a.).

Contul **120 „Disponibil al instituţiei publice finanţate din venituri extrabugetare"** ţine evidenţa sumelor încasate şi depuse în acest cont din *activităţile autofinanţate* (livrare de produse, prestare de servicii), precum şi a plăţilor efectuate din acest cont. *Se debitează* cu încasările privind activităţile autofinanţate (prin creditul conturilor 520 „Venituri din activitatea de bază", 225 „Clienţi"). *Se creditează* cu plăţile făcute privind cheltuielile aprobate legate de prestarea acestor activităţi potrivit dispoziţiilor legale în vigoare (prin debitul contului 420 „Cheltuieli privind activitatea de bază").

10.4.9. Conturile de decontări

Decontările reprezintă raporturi economico-juridice care iau naştere între instituţie şi terţe persoane juridice şi fizice în legătură cu multiple activităţi de livrare-recepţie de bunuri, transferuri de fonduri, încasări şi plăţi prezente şi viitoare şi se

realizează, de regulă, prin conturi bancare. Aşa cum a rezultat din subcapitolul 6.6., aceste raporturi sunt complexe şi se ordonează pe grupe de conturi omogene.

În Planul de conturi pentru instituțiile publice, conturile de decontări sunt cuprinse în **clasa 2**, intitulată **„Decontări"**, fiind ordonate în patru conturi sintetice de gradul I:

20 Împrumuturi;
21 Decontări interne;
22 Decontări cu terții – debitori;
23 Decontări cu terții – creditori.

Contul 20 se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II după cum urmează[12]:

201 Împrumuturi temporare din fondul de tezaur;
203 Împrumuturi din fondul de rulment;
205 Împrumuturi pentru investiții;
206 Împrumuturi temporare din trezoreria statului;
207 Împrumuturi temporare acordate potrivit legii.

Rolul şi funcțiile contabile ale acestor conturi sunt diferite. Contul 201 evidențiază împrumuturile acordate de consiliile județene şi Consiliul General al municipiului Bucureşti unităților administrativ-teritoriale din fondul de tezaur, având funcție *de activ*, iar contul 206 înregistrează împrumuturile temporare primite de la trezoreria statului de consiliile județene, precum şi de consiliile locale orăşeneşti şi municipale, fiind cont *de pasiv*.

Contul **201** *se debitează* cu împrumuturile acordate din fondul de tezaur (prin creditul contului 109 „Disponibil din fondul de tezaur") şi *se creditează* cu împrumuturile rambursate (prin debitul contului 109), iar contul **206** *se creditează* cu împrumuturile primite de la trezoreria statului (prin debitul contului 217 „Decontări din împrumuturi temporare la trezoreria statului") şi *se debitează* în momentul rambursării împrumutului la trezorerie (prin creditul contului 217).

Contul **203** este folosit pentru contabilitatea fondului de rulment constituit *ca sursă de finanțare distinctă* de către consiliile locale şi județene la sfârşitul anului pe seama sumelor reținute, potrivit legii (în limita a 5% din veniturile proprii şi a sumelor defalcate).

Contul 203 este cont *bifuncțional*, în *debit* înregistrând împrumuturile acordate, iar în credit, împrumuturile rambursate. Principalele formule contabile de înregistrare sunt:

1. Constituirea sau completarea fondului de rulment la sfârşitul anului, conform legii:

57	=	339
Rezultatul execuției bugetare		*Fondul de rulment*

2. Acordarea împrumutului de la trezorerie:

203	=	103.01
Disponibil din fondul de rulment		*Disponibil al bugetului local la trezoreria statului*

[12] Angela Răduți, *Contabilitate publică*, Ed. Economică, București, 2003, p. 74.

3. Rambursarea împrumutului:

103.01 = 203

Contul **205 „Împrumuturi pentru investiţii”** este destinat ţinerii contabilităţii împrumuturilor pentru investiţii primite de la bănci comerciale sau alte instituţii de credit, a împrumuturilor din emisiunea de titluri de valoare de către consiliile locale, orăşeneşti, municipale, judeţene şi de Consiliul General al Municipiului Bucureşti. Este cont *de pasiv*, creditându-se cu împrumuturile primite (prin debitul contului 214 „Decontări din credite interne pentru investiţii”) şi debitându-se cu împrumuturile rambursate.

De exemplu:

1. Acordarea împrumutului:

214 = 205
Decontări din credite interne pentru investiţii *Împrumuturi pentru investiţii*

Concomitent cu aceasta se înregistrează:

103 = 500
Disponibil al bugetului local la trezoreria statului *Venituri curente ale bugetului local*

2. Rambursarea:

205 = 214

Dacă împrumutul se rambursează în anul în care a fost contractat, concomitent se face înregistrarea:

500 = 103
Venituri curente ale bugetului local *Disponibil al bugetului local la trezoreria statului*

Dacă împrumutul se rambursează în anii următori se face înregistrarea:

400 = 103
Cheltuieli curente ale bugetului local *Disponibil al bugetului local la trezoreria statului*

Contul de gradul I „Decontări interne” se dezvoltă pe trei conturi sintetice de gradul II:

212 Decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate privind finanţarea de la buget;

213 Alte decontări;

216 Decontări privind gestionarea creditelor externe guvernamentale.

Contul **212** este folosit pentru înregistrarea decontărilor pentru mijloacele băneşti primite pentru finanțarea cheltuielilor aprobate prin bugetul de venituri şi cheltuieli. Acest cont se utilizează atât în contabilitatea instituției superioare, cât şi în cea a instituției subordonate.

La instituțiile finanțate din bugetul de stat, acest cont se utilizează numai pentru contabilitatea relațiilor de decontare dintre ordonatorii principali şi secundari şi ordonatorii terțiari care țin contabilitate proprie şi cărora li se virează bani prin trezoreria statului. În acest cont se înregistrează, de asemenea, debitorii scăzuți din evidență potrivit normelor legale, diferențele de preț rezultate din reevaluarea stocurilor de materiale potrivit normelor legale, animalele tinere pentru experiențe, alte operațiuni economice care au loc în contul de finanțare.

Contul 212 este cont de decontări fără numerar şi din punct de vedere al funcției contabile este *bifuncțional*.

– *În contabilitatea instituției superioare* este cont de activ, *debitându-se* cu sumele băneşti acordate instituției subordonate pentru alimentarea conturilor de disponibil (prin creditul contului 105„ Disponibil al instituției") şi *creditându-se* cu sumele retrase în cursul anului din contul de disponibil al instituției subordonate (prin debitul contului 105) şi cu totalul cheltuielilor instituției subordonate preluate *pe baza dărilor de seamă contabile anuale* (prin debitul contului 410 „Cheltuielile instituțiilor de la buget"); se mai creditează şi cu debitorii scoşi din evidență, cu pierderile de materiale ca urmare a calamităților şi degradărilor (prin debitul contului 702 „Finanțare de la buget privind anii precedenți şi alte surse").

Soldul debitor reflectă disponibilitățile băneşti aflate în cont la sfârşitul anului bugetar.

În contabilitatea instituțiilor subordonate, contul 212 funcționează ca un *cont de pasiv*, reflectând *relații de finanțare*. *Se creditează* cu: sumele băneşti primite de la instituțiile superioare (prin debitul contului 105); prețul de înregistrare al materialelor preluate cu ocazia comasării unor instituții (prin debitul contului 600); valoarea animalelor tinere şi la îngrăşat rezultate din prăsilă (prin debitul contului 610) ş.a. *Se debitează* cu sumele retrase din contul de disponibil de către instituția superioară (prin creditul contului 105), cu valoarea debitelor insolvabile (prin creditul contului 220), cu totalul cheltuielilor efectuate în cursul anului (prin creditul contului 410) etc.

Soldul creditor evidențiază sursele existente în cont la sfârşitul anului bugetar.

Terții-debitori (cont sintetic de gr. II cu simbol **220**) reprezintă persoanele fizice şi juridice față de care instituția are drepturi de creanță sub diferite forme, reflectate în contabilitate prin conturile analitice:

– avansuri spre decontare (220.01);
– debitori din reclamații şi litigioşi (220.02);
– pagube de mijloace materiale, cheltuieli nelegale şi neeconomicoase (220.03);
– echipamente de lucru şi uniforme (220.05);
– garanții depuse (220.06);
– debitori reactivați (220.07);
– avansuri acordate furnizorilor (220.10);
– debitori insolvabili (220.16) etc.

Se închide în contul de gradul I 22 şi contul 225 „Clienți".

Toate aceste conturi au funcţie de activ.

Exemple de înregistrare a unor astfel de relaţii de decontare:

1. a) Un avans spre decontare în valoare de 10.000.000 lei, acordat conform ordinului de deplasare şi referatului pentru acordarea avansului:

220.01 *Avansuri spre decontare*	=	13 *Casa* 10.000.000

b) La încheierea delegaţiei se înregistrează decontul care cuprinde cheltuieli de transport, diurna şi cazarea: 5.000.000 lei; materiale consumabile: 4.000.000 lei; avans de restituit 1.000.000 lei:

% 410 *Cheltuieli ale instituţiei de la buget* 5.000.000 600.09 *Alte materiale* 4.000.000 13 *Casa* 1.000.000	=	220.01 *Avansuri spre decontare* 10.000.000

2. a) Se acordă un avans furnizorului X în contul livrărilor de materiale în sumă de 30.000.000 lei:

220.10 *Debitori din avansuri acordate furnizorilor*	=	700.02.01 *Finanţare din bugetul local prin trezorerie* 30.000.000

b) La recepţionarea materialelor primite de la furnizor, conform facturii în valoare de 100.000.000, se achită valoarea facturii, mai puţin avansul acordat anterior:

234.01 *Furnizori pentru activitatea curentă* 100.000.000	=	% 700.02.01 *Finanţare din bugetul local prin trezorerie* 70.000.000 220.10 *Debitori din avansuri acordate furnizorilor* 30.000.000

Terții-creditori reprezintă persoanele fizice și juridice față de care instituția are anumite obligații/datorii, care îmbracă forme foarte variate, reflectând relații economico-juridice complexe. Ca urmare, contul sintetic de gr. I intitulat „Decontări cu terții-creditori" se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II, fiecare la rândul său având mai multe conturi analitice:

230 Decontări cu salariații;
– 01 Decontări cu salariații pentru activitatea curentă;
– 02 Decontări cu salariații pentru activitatea de investiții;
231 Creditori;
– 01 Salarii neridicate;
– 02 Reținere din salarii pentru plata ratelor;
– 03 Reținere din salarii pentru terți (inclusiv popririle);
– 10 Creditori pentru investiții;
232 Decontări cu bugetul statului (TVA);
233 Decontări privind asigurările sociale;
234 Furnizori;
235 Decontări privind contribuția la fondul de șomaj;
236 Bursieri și doctoranzi.

Aceste conturi au funcție contabilă *de pasiv*. Principiile de funcționare și de utilizare precum și documentele sunt cele analizate la conturile corespunzătoare din capitolul 6, cu adaptările de rigoare la specificul instituțiilor publice.

10.4.10. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor

O componentă de seamă a contabilității instituțiilor publice o reprezintă evidența cheltuielilor acestor instituții din mijloace bugetare, din mijloace destinate activității autofinanțate și din fonduri cu destinație specială.

Potrivit prevederilor legale, instituțiile publice *nu pot angaja cheltuieli decât în limita creditelor bugetare aprobate*. Angajarea de cheltuieli peste creditele bugetare aprobate constituie *încălcare a disciplinei financiare,* cu excepția cazurilor prevăzute de lege și *atrage răspunderea ordonatorului de credite*.

Contabilitatea cheltuielilor se ține cu ajutorul conturilor din clasa **4 „Cheltuieli"** și utilizează trei conturi sintetice de gr. I, fiecare desfășurându-se pe unul sau mai multe conturi sintetice de gr. II.

1. Contul 40 „Cheltuieli bugetare"
405 Cheltuieli privind transferurile din bugetul statului către bugetele locale.
2. Contul 41 „*Cheltuielile instituțiilor*":
410 Cheltuielile instituției publice finanțate de la buget;
411 Cheltuielile din credite externe;
412 Diferențe de curs valutar;
413 Cheltuieli din sume alocate de M.F.P., conform O.G. nr. 12/1992;
415 Cheltuieli pentru investiții în continuare;
3. Contul 42 „Cheltuielile altor activități":
420 Cheltuielile instituției publice finanțate din venituri proprii;
421 Cheltuieli din fonduri cu destinație specială;
423 Cheltuieli cu comisioanele și spezele bancare;
447 Cheltuieli din fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic;

448 Cheltuieli din fondul special pentru modernizarea drumurilor publice etc.

Aceste conturi au funcţie de activ.

Cel mai cuprinzător dintre acestea este contul **410 „Cheltuielile instituţiei publice finanţate de la buget”**. Cu ajutorul acestuia se ţine evidenţa cheltuielilor efectuate pentru realizarea acţiunilor prevăzute în bugetele de venituri şi cheltuieli potrivit clasificaţiei economice (denumirea actuală a cadrului comun al clasificaţiei bugetare: consumuri şi materiale; combustibil, alimente, medicamente, plăţi pentru servicii prestate, salarii ş.a.).

Evidenţa analitică se ţine pe aliniate şi articole în cadrul fiecărui capitol sau al subclasificaţiei bugetare.

Contul 410 *se debitează* în cursul anului, cu toate cheltuielile efectuate şi *se creditează* la finele anului pentru închiderea contului de cheltuieli prin contul de finanţare (700).

Contul **420 „Cheltuielile instituţiei publice finanţate din venituri proprii”** este utilizat pentru evidenţa cheltuielilor acoperite din mijloacele destinate autofinanţării unor activităţi prevăzute de lege (inclusiv cheltuielile instituţiilor artistice de spectacole şi ale cantinelor pentru elevi şi studenţi), precum şi a cheltuielilor pentru investiţii executate conform planului de finanţare şi creditare. Evidenţa analitică se ţine pe aliniatele şi articolele clasificaţiei economice a indicatorilor financiari pe *Fişa pentru operaţii bugetare* (Cod 14-6-23), distinct pentru fiecare activitate autofinanţată.

Contul 420 *se debitează* cu plăţile în numerar şi prin contul de disponibil pentru activităţile autofinanţate (120), cu valoarea documentelor de cheltuieli depuse de persoanele care au primit avansuri pentru justificare, cu salariile personalului, precum şi cu preţul materialelor consumate pentru realizarea activităţilor autofinanţate. *Se creditează* la sfârşitul anului cu cheltuielile pentru investiţii neterminate care vor continua în anul viitor precum şi cu totalul cheltuielilor aferente exerciţiului financiar expirat, pentru închiderea contului de cheltuieli (prin debitul contului 520 „Veniturile activităţilor autofinanţate”).

Contabilitatea veniturilor instituţiilor publice se ţine cu ajutorul conturilor din **clasa 5 „Venituri”**. Aceasta conţine trei conturi sintetice de gr. I, care se desfăşoară pe unul sau mai multe conturi sintetice de gr. II, după cum urmează:

51 Veniturile instituţiei;
- 510 Veniturile instituţiei;

52 Veniturile altor activităţi:
- 520 Veniturile activităţilor autofinanţate, sau în actuala denumire „Venituri extrabugetare ale instituţiei publice”;
- 525 Veniturile instituţiilor de învăţământ, cf. Legii nr. 84/1995;
- 527 Venituri din activitatea sanitară, cf. Legii nr. 145/1997;
- 528 Venituri din anii precedenţi şi alte surse;

53 Venituri anticipate şi de realizat:
- 530 Venituri anticipate;
- 531 Venituri de realizat pentru finanţarea de bază a instituţiilor de învăţământ superior;
- 592 Venituri din alocaţii bugetare cu destinaţie specială;
- 593 Venituri din surse externe pentru finanţarea proiectelor de reformă.

Aceste conturi au funcţie contabilă *de pasiv*.

Contul **510 „Veniturile instituției"** ține evidența veniturilor proprii lăsate la dispoziția instituțiilor (instituții de învățământ superior, unități sanitare care acordă și asistență medicală cu plată etc.) pentru acoperirea cheltuielilor aprobate în bugetul de venituri și cheltuieli.

Se creditează cu veniturile realizate în cursul anului, în numerar și prin cont și *se debitează* la sfârșitul anului prin creditul contului 410, cu cheltuielile făcute în cursul anului și acoperite în primul rând din veniturile proprii, conform normelor legale; diferența neacoperită din contul 410 se închide prin debitul conturilor 212 și 700, după caz.

Contul **520 „Veniturile proprii ale instituției publice"** este utilizat pentru contabilitatea veniturilor obținute din activitățile autofinanțate, conform normelor legale (inclusiv conturile instituțiilor artistice de spectacole, ale cantinelor pentru elevi și studenți ș.a.). *Se creditează* cu veniturile încasate din activitățile autofinanțate aferente perioadei curente. *Se debitează* cu pierderile datorate calamităților naturale, precum și cu cheltuielile aferente activităților autofinanțate, pentru închiderea contului de cheltuieli (520 = 420).

Contul **530 „Venituri anticipate"** evidențiază sumele încasate în cursul perioadei curente ca venituri în contul perioadei viitoare (abonamente la publicații, la spectacole sau concerte, bilete de spectacole, contravaloarea legitimațiilor de masă până la 31 decembrie pentru luna următoare etc.). *Se creditează cu aceste venituri și* se debitează *cu veniturile repartizate/transferate la veniturile perioadei corespunzătoare.*

Contul **531 „Venituri de realizat"** ține (în credit) evidența veniturilor ce urmează a fi încasate, pentru care s-au creat debite înregistrate în contabilitate: valoarea nominală a biletelor de spectacole încredințate spre vânzare, a chitanțierelor pentru taxe forfetare ș.a.

10.5. Închiderea conturilor și întocmirea situațiilor financiare anuale la instituțiile publice

Conform prevederilor Legii contabilității, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale și locale, alte autorități publice, instituțiile publice autonome și instituțiile publice subordonate *au obligația să întocmească situații financiare trimestriale și anuale, care se compun din bilanț, cont de execuție și anexe.* Aceste situații reprezintă *documente oficiale de prezentare a stării patrimoniului aflat în administrarea statului și a unităților administrativ-teritoriale, precum și a execuției bugetului de venituri și cheltuieli.*

În conformitate cu aceste prevederi, ordonatorii de credite și conducătorii compartimentelor financiar-contabile au obligația încheierii execuției bugetare în conformitate cu prevederile Legii contabilității și ale Normelor metodologice adoptate și pe baza formularelor elaborate de M.F.P. Sunt importante mai multe momente:

1. Elaborarea bilanțului contabil trebuie să aibă la bază datele ultimei balanțe de verificare a conturilor sintetice la 31 decembrie, pusă de acord cu balanțele de verificare a conturilor analitice, după înregistrarea cronologică și sistematică a operațiunilor consemnate în documentele justificative, *aprobate de conducătorul* instituției și vizate în prealabil de persoanele care, potrivit legii, exercită controlul financiar preventiv propriu; pentru operațiunile supuse controlului financiar preventiv delegat, do-

cumentele de angajare şi plată a cheltuielilor vor purta şi viza controlorilor delegaţi ai M.F.P.

Vor fi avute în vedere în prealabil următoarele cerinţe:

– analiza soldurilor conturilor contabile astfel încât acestea să reflecte operaţiunile patrimoniale ale instituţiei publice şi să corespundă funcţiunii stabilite în planurile de conturi în vigoare;

– clarificarea sumelor ce se menţin nejustificat în conturile 220 „Debitori", 225 „Clienţi", 231 „Creditori", 234 „Furnizori" etc., urmărindu-se achitarea obligaţiilor şi încasarea creanţelor în lei şi în valută;

– analiza sumelor de la debitori sau clienţi din anii anteriori, care, potrivit legii, se virează la bugetul de stat sau la bugetele locale – după caz, subcapitolul 22.01.05, respectiv 22.02.05 „Restituiri de fonduri din finanţarea bugetară a anilor precedenţi".

2. În conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991 republicată, întocmirea situaţiilor financiare anuale trebuie să fie precedată obligatoriu *de inventarierea generală* a elementelor de activ şi de pasiv şi a celorlalte bunuri şi valori aflate în gestiune şi administrare, potrivit normelor metodologice elaborate de M.F.P. Pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere şi în procesele verbale de inventariere a elementelor patrimoniale se întocmeşte registrul-inventar (cod 14-1-2), document contabil obligatoriu.

Potrivit H.G. nr. 1031/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind înregistrarea în contabilitate a bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale, bunurile proprietate publică aflate în administrarea ministerelor şi a celorlalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale şi locale şi a instituţiilor publice subordonate acestora *se inventariază anual pe liste de inventariere distincte*. De asemenea, persoanele juridice care, potrivit legii, au în concesiune, închiriere sau în folosinţă gratuită bunuri din domeniul public sau privat al statului ori al unităţii administrativ-teritoriale au obligaţia de a inventaria anual bunurile respective pe liste distincte, care se transmit şi titularului dreptului de administrare.

3. Cu prilejul inventarierii premergătoare bilanţului se determină situaţia reală al elementelor patrimoniale[13].

Disponibilităţile în valută rămase în conturile instituţiilor publice se evidenţiază în contabilitatea acestora la cursul valutar publicat de B.N.R., valabil la 31 decembrie, diferenţele de curs favorabile sau nefavorabile înregistrându-se în contul 412 „Diferenţe de curs valutar", care apoi se închide prin contul 702 „Finanţarea de la buget privind anii precedenţi şi alte surse", după cum urmează:

– soldul creditor al contului 412 se închide prin creditul contului 702, prin formula contabilă: 412 = 702;

– soldul debitor se închide prin formula: 702 = 412;

– soldul contului 415 „Cheltuieli pentru investiţii în continuare" şi al contului 411 „Cheltuieli din creanţe externe" (partea care reprezintă lucrări de investiţii care nu au fost terminate şi recepţionate până la finele anului) se transferă, la sfârşitul anului 2003, asupra contului 06 „Active fixe în curs". Valoarea activelor fixe puse în func-

---

[13] A se vedea Normele metodologice privind închiderea conturilor contabile, întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare privind execuţia bugetară la 31 decembrie 2003, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 117/16 ianuarie 2004 (M. Of., Partea I, nr. 67/27.01.2004).

ţionare şi executate în mai mulţi ani se stabileşte pe baza datelor preluate în fişa deschisă în cadrul contului 06 pe fiecare obiectiv de investiţii, la care se adaugă cheltuielile pentru investiţii înregistrate distinct în anul în curs în evidenţa analitică a conturilor 410, 420, 421, 427, 491, 492, 493 etc., după caz;

– soldul contului 06 „Active fixe în curs" se închide la finele anului în care se finalizează investiţia prin debitul conturilor 702.02 „Finanţare de la buget privind anii precedenţi aferentă investiţiilor în continuare", 528.02 „Venituri din anii precedenţi aferente investiţiilor în continuare", „Fonduri cu destinaţie specială", după caz, cu valoarea lucrărilor de investiţii finanţate din alocaţii de la buget, venituri proprii, fonduri cu destinaţie specială terminate, recepţionate, puse în funcţiune şi înregistrate la active fixe în cursul anului, în situaţia în care activele fixe nu se supun amortizării;

– soldul contului 06 (analiticele corespunzătoare) se închide la finalizarea investiţiei prin debitul conturilor 012 „Amenajări de terenuri"), 013 „Active fixe corporale", 02 „Active fixe necorporale", după caz şi cu valoarea lucrărilor de investiţii finanţate din alocaţii bugetare, venituri proprii etc. terminate, recepţionate, puse în funcţiune şi înregistrate la active fixe, în situaţia în care activele respective se supun amortizării.

Plusurile de materiale constatate la inventariere se înregistrează ca intrări în patrimoniu (600 „Materiale" = 410 „Cheltuielile instituţiei de la buget"), iar valoarea materialelor depreciate – ca ieşiri (410 = 600). Lipsurile imputabile se înregistrează ca ieşiri, dar prin constituirea de debite în sarcina celor vinovaţi:

220.03	=	%
Debitori din pagube materiale şi cheltuieli nelegale		600 *Materiale* (cu valoarea actuală a materialelor)
		531 *Venituri de realizat* (cu diferenţele de preţ)

4. Normele metodologice privind încheierea execuţiei bugetare pe anul 2003 aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1746/2003 conţin precizări detaliate şi concrete pentru înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor de încheiere a execuţiei bugetelor la: unităţile administrativ-teritoriale, Casa Naţională de Pensii şi Alte Drepturi de Asigurări Sociale, la Agenţia Naţională pentru Ocuparea Forţei de Muncă şi unităţile subordonate, precum şi la Casa Naţională de Asigurări Sociale de Sănătate şi unităţile sistemului acesteia, stipulând totodată că, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991 republicată (art. 18, alin. 5), *rezultatul execuţiei bugetare la instituţiile publice se stabileşte anual prin închiderea conturilor de cheltuieli efective şi a conturilor de surse din care acestea au fost efectuate.*

Ca urmare a aplicării acestor prevederi şi norme, în bilanţul contabil încheiat la finele anului, o serie de *conturi nu pot prezenta sold*, după cum urmează:

a) La *instituţiile publice finanţate de la buget:* 105 „Disponibil al instituţiei publice"; 105.01 „Disponibil din procurarea valutei la instituţiile publice"; 118 „Disponibil din contravaloarea în lei a sumelor încasate în valută"; 13 „Casa"; 410 „Cheltuielile instituţiei publice finanţate de la buget"; 412 „Diferenţe de curs valutar"; 421 „Cheltuieli din fonduri cu destinaţie specială" (care se închide prin debitul contului 337 „Fonduri cu destinaţie specială"); 443 „Cheltuieli din fondul extrabugetar conform Legii nr. 112/1995"; 501 „Veniturile bugetului de stat" (care se închide prin

creditul contului 101 „Disponibil al bugetului de stat la trezoreria statului"); 700 „Finanţarea de la buget privind anul curent" (care se închide, după cum s-a mai spus, prin creditul conturilor 410, respectiv 702 „Finanţarea de la buget privind anii precedenţi şi alte surse").

b) *La instituţiile publice finanţate din venituri proprii:* conturile 13, 412 (al cărui sold se închide prin contul 528 „Venituri din anii precedenţi şi alte surse", prin următoarele formule: 412 = 528, când soldul contului 412 este creditor şi 528 = 412, când este debitor; 420 „Cheltuieli publice finanţate din venituri proprii" (care se închide prin debitul contului 520 „Venituri proprii ale instituţiilor publice"); 425 „Cheltuielile instituţiilor de învăţământ conform Legii nr. 84/1995 (care se închide prin debitul contului 525)"; 427 „Cheltuielile activităţilor sanitare conform O.U.G. nr. 150/2002"; 491 „Cheltuieli din venituri pentru finanţarea de bază a instituţiilor de învăţământ superior" (care se închide prin debitul contului 591 „Venituri pentru finanţarea de bază a instituţiilor de învăţământ superior"); 492 „Cheltuieli din alocaţii bugetare cu destinaţie specială" (care se închide prin debitul contului 592 „Venituri din alocaţii bugetare cu destinaţie specială").

Soldurile debitoare ale conturilor 420, 425, 427, 491 şi 492, care nu s-au închis, întrucât veniturile încasate au fost mai mici decât cheltuielile efectuate în limita bugetului aprobat, se închid la finele anului *prin debitul* contului 528 „Venituri din anii precedenţi şi alte surse". *Soldurile creditoare* ale conturilor 520, 525, 527, 591 şi 592 rămase după închiderea conturilor 420, 425, 427, 491 şi 492 se preiau în *creditul contului 528,* după depunerea situaţiilor financiare anuale.

c) *La unităţile administrativ-teritoriale* nu pot prezenta sold următoarele conturi: 102 „Disponibil al bugetului local la trezoreria statului"; 107 „Disponibil din venituri încasate pentru bugetul Capitalei"; 13 „Casa"; 400 „Cheltuieli curente ale bugetului local"; 402 „Cheltuieli cu destinaţie specială ale bugetului local". Conturile 400 şi 402 se închid prin debitul contului 57 „Rezultatul execuţiei bugetare"; 500 „Venituri curente ale bugetului local"; 502 „Venituri cu destinaţie specială ale bugetului local" (conturile 500 şi 502 se închid prin creditul contului 57); 57 „Rezultatul execuţiei bugetare".

5. În funcţie de informaţiile din contabilitate se întocmeşte atât bilanţul contabil (pe baza ultimei balanţe), cât şi *contul de execuţie a bugetului instituţiei publice,* care este corespunzător contului de rezultate sau de profit şi pierdere din contabilitatea agenţilor economici. Anexele la bilanţ sunt stabilite în fiecare an de M.F.P.

6. Situaţiile financiare anuale întocmite de instituţiile publice trebuie să conţină semnătura persoanelor care poartă răspunderea pentru gestiunea patrimoniului: conducătorul instituţiei şi conducătorul compartimentului financiar-contabil sau o altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcţie.

7. Instituţiile publice au obligaţia să prezinte la unităţile de trezorerie şi contabilitate publică la care au deschise conturile bilanţul contabil şi contul de execuţie bugetară pentru obţinerea vizei privind exactitatea plăţilor de casă şi a soldurilor conturilor de disponibilităţi, după caz, care trebuie să coincidă cu cele din conturile corespunzătoare deschise la unităţile de trezorerie şi contabilitate publică. Normele financiar-contabile subliniază că bilanţurile contabile care nu corespund cu datele din evidenţa trezoreriilor statului se vor restitui instituţiilor publice respective pentru a introduce corecturile corespunzătoare. Un rol important îl are şi *raportul de analiză*

pe bază de bilanț, în care se analizează/caracterizează modul de îndeplinire a indicatorilor programați, în funcție de specificul activității, conform bugetului de venituri și cheltuieli aprobat, modul de îndeplinire a programului de cheltuieli și venituri și, în final, se face o prezentare cuprinzătoare a soldurilor și posturilor din activ și pasiv.

În acest raport se prezintă în mod deosebit situația creanțelor pe categorii și surse de finanțare și cauzele care le-au determinat, precum și obligațiile rămase neachitate la finele anului și, îndeosebi, plățile restante către agenții economici.

8. Situațiile financiare anuale proprii ale ministerelor, celorlalte organe de specialitate ale administrației publice centrale și locale, ale altor autorități publice autonome și instituțiilor publice subordonate sunt însoțite de Raportul privind auditarea bilanțului contabil și a contului de execuție bugetară, întocmit în condițiile legii.

Constituie contravenție și se sancționează potrivit legii aprobarea bilanțului contabil și a contului de execuție bugetară fără raport de certificare.

9. În conformitate cu prevederile art. 3 din H.G. nr. 656/1997 privind aprobarea Clasificării activităților din economia națională CAEN, organele de specialitate ale administrației publice centrale și locale și instituțiile publice subordonate au obligația de a înscrie în cartușul de pe prima pagină a formularului „Situații financiare" codul de activitate din Clasificarea activităților din economia națională – ediție revizuită –, aprobată prin Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002.

10. Situațiile financiare centralizate privind execuția bugetului de stat, întocmite de ministere, celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, alte autorități publice și de instituțiile publice autonome, precum și situațiile financiare privind execuția bugetului local, întocmite de direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, se depun la Ministerul Finanțelor Publice. Ministerul Finanțelor Publice întocmește anual bilanțul instituțiilor publice.

Obiectul principal al acestui bilanț îl constituie patrimoniul statului și al unităților administrativ-teritoriale, cuprinzând domeniul public și cel privat, inclusiv solul, bogățiile naturale, zăcămintele și alte bunuri cu potențial economic, evaluate în expresie bănească. M.F.P. întocmește, de asemenea, trimestrial și anual bilanțul general al trezoreriei statului.

Bilanțul anual al instituțiilor publice, în structura stabilită de M.F.P., se prezintă guvernului odată cu contul general anual de execuție a bugetului de stat.

XI
AUDITUL FINANCIAR ŞI EXPERTIZA CONTABILĂ

Viaţa economico-financiară, organizarea contabilităţii şi practica judiciară au impus analiza, controlul şi autentificarea, în diferite forme şi etape, a informaţiei şi documentelor contabile; pe de o parte, pentru certificarea respectării principiilor şi normelor contabile de către instituţiile autorizate şi specialiştii calificaţi şi abilitaţi în acest scop; pe de altă parte, verificarea şi certificarea documentelor contabile trebuie să prevină şi să elimine posibilele omisiuni, erori şi deformări, involuntare sau deliberate, în patrimoniul şi situaţia financiară a întreprinderilor sau instituţiilor, care afectează credibilitatea şi diminuează utilitatea informaţiei contabile. Înţelegerea acestora necesită o succintă analiză a surselor şi cauzelor posibile.

11.1. Deformări posibile ale patrimoniului şi rezultatului şi implicaţiile lor

Acţionând într-un mediu economic şi social în continuă mişcare şi transformare, contabilitatea este confruntată cu situaţii dificile pentru a răspunde tuturor funcţiilor.

Ca urmare a naturii complexe a acestor funcţii, contabilitatea nu este numai un instrument, ci, aşa cum se relevă în literatura de specialitate, „ea este un fenomen social traversat de contradicţiile societăţii şi a devenit o miză pentru diferiţii protagonişti sociali, fiecare încercând să profite în funcţie de interesele sale. Produsul pe care-l furnizează nu poate fi decât rezultatul unui compromis între aşteptări şi exigenţe multiple. Ea nu satisface pe deplin pe toţi reclamanţii, ceea ce, în ciuda tuturor, nu i-a alterat până acum nici prestigiul şi nici autoritatea”[1].

Unele dintre dificultăţi sunt rezultatul contradicţiilor dintre „cercetarea imaginii fidele” pe de o parte şi anumite principii contabile pe de altă parte, sau a însuşi caracterului contradictoriu al unor principii contabile. Se citează, de exemplu, faptul că *principiul prudenţei* conduce adesea la reţinerea valorilor de activ apropiate de valorile de lichidare – ceea ce înseamnă subevaluare –, în timp ce, pe de altă parte, contabilizarea plusvalorilor latente nu este admisă. Sau, un alt exemplu: *principiul entităţii* determină decupaje juridice care nu se potrivesc neapărat cu entitatea economică reală.

Alte dificultăţi sunt determinate de implicaţiile inflaţiei asupra valorilor şi de imperfecţiunile metodelor de luare în calcul a acestor implicaţii. Ca urmare a faptului că unitatea de măsură reţinută pentru evidenţă este *valoarea monetară nominală*, iar evaluarea oricărui bun sau a oricărei datorii se face la *costul istoric*, în activ şi pasiv se adună unităţi monetare din perioade diferite, care au deci, în perioada de inflaţie, *puteri diferite de cumpărare*. Chiar dacă unele elemente patrimoniale sunt reevaluate, în virtutea Codului civil, *datoriile şi creanţele rămân la valoarea lor nominală.*

---

[1] Michel Capron, *Contabilitatea în perspectivă*, Ed. Humanitas, Bucureşti, 1994, p. 157.

De asemenea, interesele proprii ale conducătorilor de întreprinderi pot fi şi ele contradictorii. În general, ei pot fi interesaţi în supraevaluarea activelor şi rezultatului financiar (profitului) sau să-şi mărească credibilitatea, atunci când vor să atragă acţionarii dar pot să încline spre subevaluare, atunci când au de plătit impozite, drepturi salariale sau dividende.

*Din punct de vedere juridic prezintă interes îndeosebi acele imperfecţiuni şi deformări ale mărimii patrimoniului sau rezultatului financiar care decurg din manipularea deliberată sau ilicită a informaţiilor, prin practici denumite adesea „machierea conturilor"**.

Din analiza practicii contabile se pot desprinde *mai multe tipuri de deformări posibile*, unele dintre ele acţionând nemijlocit asupra patrimoniului întreprinderii, altele modificând rezultatul activităţii economice:

– supraevaluarea activelor economice în vederea prezentării unui patrimoniu mai solid şi subevaluarea datoriilor întreprinderii, în vederea sporirii credibilităţii în raporturile cu băncile, creditorii, asociaţii;

– declararea (înregistrarea) unor valori mai mici decât cele reale, la vânzarea unor active, diferenţa de valoare fiind folosită în alte scopuri sau însuşită ilegal;

– practicarea unei amortizări cât mai rapide a capitalului fix, atât cât permite legislaţia în vigoare sau uneori eludând-o, în vederea prevenirii uzurii morale, ceea ce face ca valoarea netă a imobilizărilor care apar în bilanţ să nu corespundă cu valoarea reală;

– constituirea de provizioane supraevaluate care nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal, dar care diminuează rezultatul prezentat acţionarilor şi reprezentanţilor salariaţilor;

– deformarea prin majorarea sau diminuarea veniturilor sau cheltuielilor, în vederea „ajustării" profitului sau a prezentării unor pierderi care au consecinţe mai mici asupra patrimoniului şi răspunderii;

– livrarea de produse fără facturi şi manipularea preţurilor de transfer între verigile organizatorice ale aceleiaşi companii sau grup: „Preţurile de cesiune ale mărfurilor sau serviciilor sunt majorate sau diminuate în raport cu preţurile uzuale ale pieţei pentru a transfera beneficiul unei societăţi în cel al alteia (în general al unei societăţi beneficiare la o societate deficitară) sau, în grupurile multinaţionale, de la o societate implantată într-o ţară cu o fiscalitate „dură" spre o societate implantată într-un "paradis fiscal"";

– operaţiuni prin care veniturile şi cheltuielile unei perioade sunt trecute în conturile altei perioade (de exemplu, o majorare a rezultatului poate fi obţinută printr-o

---

* Michel Capron analizează unele dintre aceste practici. În lucrarea citată mai sus, el aminteşte şi faptul că, în raportul anual prezentat preşedintelui Franţei în mai 1992, Comisia Operaţiunilor de Bursă denunţa un anumit număr de societăţi cotate ale căror informaţii prezentate publicului nu erau riguroase, iar în acelaşi an Terry Smih a publicat o lucrare „Accounting for Growth" (Contabilitatea în serviciul creşterii), în care se pun în evidenţă manipulările legale ale unei duzini de companii cotate la Bursă şi foarte cunoscute, care şi-au prezentat conturile acţionarilor lor şi publicului într-o lumină roz, subestimând datoriile şi supraestimând profiturile (pag. 141 şi urm.). Cele mai recente cazuri de acest gen mult discutate în presa şi literatura internaţională au fost cazurile companiilor americane „Enron" – energetică (2001), „WorldCom" – telecomunicaţii (2002) şi „Arthur Andersen" – audit (2001), primele două amplificând artificial veniturile şi profitul, ultima certificând bilanţuri contabile şi informaţii nereale.

anticipare a vânzării unor produse care nu vor fi livrate decât după închiderea exercițiului);

– „aranjarea" bilanțului se poate baza şi pe înregistrări contabile artificiale realizate cu câteva zile înainte de închiderea conturilor şi anularea lor la deschiderea exercițiului următor, în vederea creării unei fizionomii mai sigure a bilanțului pentru terți.

De asemenea, activitatea de control arată că nu de puține ori au loc schimbări ale destinației unor fonduri; întreprinderile nu-şi onorează obligațiile de plată către parteneri, licitațiile se desfăşoară fără respectarea regulilor statuate în acest sens. Un rol important în prevenirea şi descoperirea acestora revine activității de audit financiar şi de expertiză contabilă.

11.2. Auditul financiar

11.2.1. Istoria şi conceptul

Originea termenului se află în limba latină (*audio-audire* = a asculta).

În timp, noțiunea a fost utilizată cu sensuri tot mai variate, dominant fiind cel de „procedură de control a contabilității şi gestiunii unei întreprinderi şi a realizării obiectivelor acesteia"[2].

Literatura de specialitate evidențiază tot mai multe etape în procesul de formare şi evoluție a auditului, atât în ceea ce priveşte ordonatorii cât şi auditorii, în privința obiectivelor urmărite de activitatea de audit[3].

Rolul decisiv în impunerea auditului financiar-contabil şi a terților-specialişti auditori l-au avut constituirea şi dezvoltarea întreprinderilor industriale şi îndeosebi a societăților comerciale formate prin asocierea de persoane şi capitaluri.

Pe parcursul celei de-a doua jumătăți a secolului al XIX-lea, mai întâi în Anglia şi apoi în America de Nord, încep să se structureze activități de audit şi să se elaboreze progresiv bazele profesiunii contabile. Pe măsura extinderii ariei de activitate şi a nevoilor de finanțare ale întreprinderilor au crescut dimensiunile firmelor contabile, chemate şi orientate să exercite auditarea activității diverşilor clienți. Se resimțea tot mai mult necesitatea unor verificări efectuate de persoane competente şi independente, ceea ce a contribuit la sporirea cererii de profesionişti cu statut independent, care să verifice corectitudinea şi legalitatea înregistrării operațiunilor şi activităților la nivelul firmelor.

De asemenea, au evoluat şi obiectivele activității de audit. Dacă în activitățile tradiționale de audit obiectivul principal îl constituia descoperirea unor eventuale erori şi fraude, ulterior accentul se deplasează de la preocuparea pentru integritatea patrimoniului unei firme către certificarea bilanțului şi a celorlalte situații financiare.

Pe măsura extinderii tipurilor de audit au apărut obiective noi, precum atestarea controlului intern, respectarea cadrului conceptual contabil (principii şi reguli de evaluare) conform reglementărilor contabile în vigoare.

Deplasarea priorităților în privința obiectivelor a determinat şi evoluția în domeniul tehnicilor de audit. Dacă într-o primă perioadă tranzacțiile erau investigate în

---

[2] *Le Petit Larousse. Dictionnaire encyclopédique*, Ed. Larousse, Paris, 1995, p. 104.

[3] Mircea Boulescu, Marcel Ghiță, *Expertiză contabilă şi audit financiar-contabil*, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1999, p. 211-212.

totalitatea lor, ulterior această viziune este abandonată, pe măsura apariţiei şi a creşterii rolului controlului intern.

S-a lărgit şi câmpul de acţiune al auditului. Astfel, pe lângă entităţile economice, sunt supuse auditării şi diverse instituţii şi organizaţii, bănci şi instituţii financiare, societăţi de valori mobiliare, instituţii publice ş.a.

Definirea conceptului de audit are în vedere conţinutul şi semnificaţiile sale în diferite etape istorice. Termenului de **audit** i s-au asociat diferite sensuri. Astfel, până în anii '70, *auditul era sinonim cu controlul efectuat asupra conturilor anuale.* Ulterior, acest termen capătă o largă circulaţie şi, faţă de accepţiunea anterioară, desemnează *misiuni de consultanţă şi asistenţă (consultanţă juridică, asistenţă informatică), misiuni de punere în aplicare de proceduri (proceduri de gestiunea trezoreriei, proceduri de gestiunea stocurilor), precum şi misiuni de consultanţă în domeniul strategiei.*

Termenul de audit poate desemna şi *misiunea de control al conturilor anuale* în scopul de a certifica imaginea lor fidelă şi de a aprecia activitatea de ameliorare a performanţelor firmei sau misiunea de a exprima o opinie independentă asupra unei operaţiuni specifice[4].

Alte definiţii nu se rezumă la obiectivele auditului, ci se referă şi la caracteristicile misiunii de audit, criteriile de raportare utilizate, transmiterea şi evaluarea rezultatelor înregistrate în urma desfăşurării acestei activităţi.

Conform unei asemenea definiţii, auditul este un proces sistematic de obţinere şi evaluare în mod obiectiv a unor informaţii privind acţiunile şi evenimentele cu caracter economic în vederea aprecierii gradului de conformitate a acestora cu criteriile prestabilite, precum şi un sistem de comunicare a rezultatelor către utilizatorii interesaţi[5].

Într-o altă abordare mai cuprinzătoare, auditul reprezintă „*procesul desfăşurat de persoane fizice sau juridice legal abilitate, numite auditori, prin care se analizează şi se evaluează în mod profesional informaţii legate de o anumită entitate, utilizând tehnici şi procedee specifice, în scopul obţinerii de dovezi, numite probe de audit, pe baza cărora auditorii emit într-un document, numit raport de audit, o opinie responsabilă şi independentă, prin apelarea la criterii de evaluare care rezultă din reglementările legale sau din buna practică recunoscută unanim în domeniul în care îşi desfăşoară activitatea entitatea auditată*”[6].

Precizările din această definiţie vizează auditorii şi entităţile auditate, procedeele şi tehnicile recunoscute pe baza cărora se obţin probele de audit, referinţele contabile necesare evaluării şi interpretării rezultatelor obţinute. Astfel, analiza şi evaluarea informaţiilor economice şi financiar-contabile sunt efectuate de un profesionist competent şi independent, în vederea exprimării unei opinii motivate asupra validităţii corectei aplicări a procedurilor interne stabilite de conducerea entităţii auditate, precum şi asupra imaginii fidele, clare şi complete a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a

---

[4] Alain Burlaud, *op. cit.*, p. 431-432.

[5] Laurenţiu Dobroţeanu, C.L. Dobroţeanu, *Audit. Concepte şi practici*, Ed. Economică, Bucureşti, 2002, p. 28.

[6] Mircea Boulescu, Marcel Ghiţă, Valerică Mareş, *Fundamentele auditului*, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2001, p. 11.

rezultatelor obținute. Procesul de audit se desfăşoară într-un context stabilit de legislația fiecărei țări, care trebuie armonizată cu cerințele standardelor internaționale.

La baza normelor de audit din România se află cerințele normelor şi directivelor de audit publicate de Consiliul I.F.A.C. (Federația Internațională a Contabililor), prin care se urmăreşte armonizarea practicilor de audit şi de servicii conexe pe plan mondial.

Reglementările reprezintă un ansamblu de norme de audit stabilite de către un organism profesional competent la nivel național, care au caracter obligatoriu şi care se aplică în realizarea unei misiuni de audit sau de servicii conexe. Conform acestor norme, auditul reprezintă examinarea profesională a unei informații în vederea exprimării unei opinii responsabile şi independente, *prin raportare la un criteriu standard de calitate*. Indiferent de tipul auditului, obiectul îl constituie îmbunătățirea utilizării informației.

11.2.2. Tipuri de audit

În funcție de *obiectivul urmărit,* auditul se poate clasifica astfel:

a) audit financiar (auditul situațiilor financiare);

b) audit de conformitate;

c) audit operațional.

Obiectivul **auditului financiar** constă în exprimarea de către auditor a unei opinii, potrivit căreia situațiile financiare au fost întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru general de raportare identificat. De regulă, auditul situațiilor financiare este realizat de auditori externi (independenți).

Prin **auditul de conformitate** se urmăreşte modul în care persoana sau entitatea auditată respectă anumite politici sau norme legale. În acest caz, criteriile urmărite pentru stabilirea gradului de corespondență au un caracter mult mai specific.

Auditul operațional, denumit şi **audit al performanței**, îşi propune să evalueze performanțele şi să identifice modalitățile implementate de îmbunătățire a activității, în corelație cu anumite obiective stabilite de management.

În funcție de *afilierea auditorilor* se disting următoarele tipuri de audit[7]:

a) **Auditul extern**. Este un audit independent, realizat pe baza unei relații contractuale cu clientul. Din acest punct de vedere poate fi considerat un audit contractual. Acest tip de audit poate avea ca obiect auditarea situațiilor financiare, precum şi prestarea de servicii conexe.

b) **Auditul intern**. Acest tip este constituit în cadrul *structurii de control* al unei societăți pentru a examina şi evalua activitatea acesteia şi este realizat de auditori interni care au calitatea de angajați permanenți ai societății sau instituției respective.

c) **Auditul guvernamental**. Este efectuat de angajați ai instituțiilor publice specializate (Ministerul Finanțelor Publice, Curtea de Conturi), care auditează aspecte legate de stabilirea şi plata taxelor şi impozitelor datorate statului, de activitatea instituțiilor care utilizează fonduri publice ş.a.

În literatura de specialitate se utilizează denumiri specifice pentru a desemna anumite tipuri de audit. Astfel, auditul de conformitate este numit şi **auditul legalității**,

---

[7] Laurențiu Dobroțeanu, C.L. Dobroțeanu, *op. cit.*, p. 34-38.

auditul operaţional este calificat drept un **audit al performanţei**, în timp ce auditul extern mai apare sub denumirea de **audit contractual**.

Există de asemenea şi tendinţa de a trata auditul intern prin prisma *funcţiilor întreprinderii*, în special a funcţiei contabile şi financiare[8]. Această examinare întreprinsă de auditori interni nu trebuie confundată cu auditul financiar-contabil, care urmăreşte alte obiective şi utilizează metode diferite.

În schimb, auditul extern are rolul de a *certifica regularitatea, sinceritatea* şi *imaginea fidelă* a contabilităţii şi situaţiei financiare, fiind exercitat de *cabinete independente, naţionale şi internaţionale*.

Deşi există deosebiri între auditul intern şi auditul extern, este recunoscută şi examinată complementaritatea lor. În principal, deosebirile privesc următoarele aspecte:

– *statutul*. În timp ce auditorul intern este un angajat al întreprinderii, auditorul extern îşi desfăşoară activitatea pe baza unui contract de prestări de servicii încheiat cu clientul său;

– *beneficiarii auditului*. Dacă auditul intern se adresează conducerii întreprinderii, auditul extern are o adresabilitate mult mai largă, vizând totalitatea utilizatorilor;

– *obiectivele auditului*. Auditul intern îşi propune să aprecieze buna desfăşurare a activităţii unei întreprinderi;

– *câmpul de aplicare a auditului*. Auditul extern examinează totalitatea faptelor şi evenimentelor care contribuie la determinarea rezultatelor şi la elaborarea situaţiilor financiare, fără a se limita strict la sectorul contabil;

– *gradul de independenţă*. Auditul intern beneficiază de o independenţă limitată, pe când auditorul extern dispune de o independenţă caracteristică unei profesiuni libere;

– *periodicitatea*. Faţă de caracterul permanent al activităţii desfăşurate în cadrul auditului intern, auditorii externi îşi realizează misiunile la anumite intervale de timp;

– *metoda*. Pentru culegerea probelor de audit, cele două tipuri de audit utilizează metode specifice.

Deşi sunt remarcate aceste diferenţieri, este recunoscută necesitatea colaborării auditului intern cu auditul extern, ca urmare a complementarităţii lor din punct de vedere al câmpului de aplicare şi al obiectivelor urmărite.

Un alt criteriu de clasificare a auditului se referă la *momentul efectuării sale*. Din acest punct de vedere există[9]:

a) **auditul preventiv**. Ca urmare a faptului că operaţiunile economice sau financiare sunt examinate anterior desfăşurării lor, acest tip de audit are avantajul de a putea preveni posibilitatea apariţiei unor prejudicii.

b) **auditul ulterior**. Denumit şi **audit corectiv**, acest tip de audit constată *post factum* rezultatele desfăşurării operaţiunilor şi poate contribui la prevenirea apariţiei unor fenomene negative constatate anterior.

De asemenea, alţi autori delimitează auditul financiar-contabil de auditul financiar-fiscal.

Auditul financiar-contabil îşi propune verificarea respectării cadrului conceptual al contabilităţii (postulate, principii, norme şi reguli de evaluare) general acceptat, a procedurilor interne stabilite de conducerea agentului economic, precum

---

[8] Petre Brezeanu, Iulian Braşoveanu, *Audit şi control financiar*, Ed. A.S.E., 2003, p. 63.

[9] Mircea Boulescu, Marcel Ghiţă, Valerică Mareş, *op. cit.*, p. 15.

şi verificarea şi certificarea reflectării în contabilitate a situaţiilor financiare, a imaginii fidele, clare şi complete a acestora pe parcursul exerciţiului financiar[10].

Auditul fiscal constă în exprimarea unei opinii cu caracter independent, cu privire la activităţile, competenţele, drepturile şi obligaţiile fiscale şi are ca obiectiv evaluarea controlului fiscal, a riscurilor în domeniul impozitelor şi taxelor, a politicii fiscale şi a performanţelor sistemului fiscal[11].

Datorită recunoaşterii importanţei şi ponderii activităţii fiscale, se utilizează denumirea de audit financiar-fiscal.

Din perspectivă juridică, există audit legal şi audit contractual.

Auditul legal apare în ţările francofone sub forma controlului legal şi este exercitat de *comisarii de conturi* (Franţa). Reprezintă misiunea de audit care are ca scop certificarea sincerităţii, regularităţii şi imaginii fidele a conturilor anuale, precum şi verificarea specifică în privinţa respectării anumitor dispoziţii legale şi a altor informaţii

Aşa cum s-a precizat în primele capitole ale acestei lucrări, noţiunea de imagine fidelă este strâns legată de regularitatea şi sinceritatea contabilităţii.

Regularitatea presupune conformitatea cu regulile şi procedurile contabile, deci cu principiile contabile generale admise.

Sinceritatea presupune aplicarea cu bună credinţă a regulilor şi procedurilor contabile, în funcţie de cunoaşterea pe care responsabilii conturilor trebuie să o aibă despre realitatea şi importanţa operaţiilor, evenimentelor şi situaţiilor din întreprindere.

Misiunea legală a comisarului de conturi cuprinde dispoziţii care nu sunt rezultatul unui contract, dar figurează în Legea societăţilor comerciale.

Auditul contractual *este de ordin privat şi neinstituţional şi presupune stabilirea unui contract între client şi auditor, căruia i se propune o misiune de audit*. Această misiune poate fi limitată la auditarea anumitor categorii de documente emise de întreprindere (auditul documentelor fiscale), a unei singure activităţi a întreprinderii (auditul vânzărilor) sau la auditul unuia dintre serviciile întreprinderii (auditul riscului de trezorerie).

Analiza acestor particularităţi pune în evidenţă existenţa unei singure misiuni de audit sau control legal, care cuprinde obiectivele cunoscute (certificare, verificări specifice), dar şi a unui număr foarte mare de misiuni de audit contractual. Această situaţie se datorează multiplelor semnificaţii pe care le poate înregistra termenul de audit. Astfel, auditul poate desemna orice contract realizat între un auditor şi un client şi poate constitui o activitate de control, verificare inspecţie etc. În aceste cazuri, numeroase audituri pot apărea sub formă de consultaţie, analize, evaluări, anchete, diagnostic etc., fără ca persoanele care pretind că fac audit să activeze în domeniul contabilităţii[12].

Misiunea de audit contractual prezintă anumite similitudini cu misiunea de audit legal atât din punct de vedere al abordărilor, etapelor de lucru şi tehnicilor utilizate, cât şi al domeniilor auditate. Cu toate acestea, *misiunile de audit contractual se disting prin aceea că legea interzice orice aprecieri asupra performanţelor, precum*

---

[10] Ana Stoian, Eugen Ţurlea, *Auditul financiar contabil*, Ed. Economică, Bucureşti, 2001, p. 13.

[11] Mircea Boulescu, Marcel Ghiţă, Valerică Mareş, *Controlul fiscal şi auditul financiar-fiscal*, Ed. C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 2003, p. 321-322.

[12] Alain Burlaud, *op. cit.*, p. 430-432.

şi imixtiunea în gestiunea întreprinderii. Ca forme ale auditului contractual, mai des întâlnite sunt auditul financiar, auditul de evaluare şi auditul operaţional.

Auditul financiar are ca obiectiv exprimarea unei opinii asupra conturilor anuale ale unei întreprinderi. Misiunea de audit poate fi limitată a anumite activităţi în scopul de a obţine opinia auditorului contractual asupra acestora, dar poate să propună şi certificarea imaginii fidele obţinute de comisarii de conturi.

Auditul de evaluare poate fi realizat pentru a obţine dovezile unei fraude sau pentru a emite o apreciere critică asupra performanţelor unei persoane sau grup de persoane.

Auditul operaţional are ca obiectiv analiza riscurilor şi deficienţelor existente în scopul de a oferi consiliere, a face recomandări, de punere în practică a unor proceduri (informatice, de gestiune etc.) sau de a propune noi strategii.

11.2.3. Organizarea activităţii de audit în România

În România, activitatea de audit financiar este de dată relativ recentă. Organizarea şi desfăşurarea acestei activităţi au impus adoptarea unei legislaţii specifice: Legea nr. 31/1990, republicată, privind societăţile comerciale; Legea contabilităţii nr. 82/1991; Hotărârea nr. 99/1999 pentru aprobarea Declaraţiei de principiu şi a Normelor naţionale de audit şi de servicii conexe; Ordonanţa nr. 119/1999 privind auditul intern şi controlul financiar preventiv; Ordonanţa de Urgenţă nr. 75/1999, republicată, privind activitatea de audit financiar; Ordinul nr. 1267/2000 pentru aprobarea Normelor minimale de audit intern (Cadrul general); Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern; Ordinul nr. 38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activităţii de audit public intern; Ordonanţa nr. 37/2004 pentru modificarea şi completarea reglementărilor privind auditul intern.

Legislaţia adoptată în acest domeniu stabileşte cadrul şi condiţiile desfăşurării activităţii de audit în raport de natura juridică şi condiţiile economico-financiare ale entităţilor economice şi reglementează exercitarea independentă a profesiei de auditor.

Societăţile comerciale aflate sub incidenţa Ordinului nr. 94/2001 privind reglementările contabile armonizate au obligaţia să auditeze situaţiile financiare potrivit O.U.G. nr. 75/1999, modificată şi completată prin Ordonanţa nr. 67/2002 (aprobată prin Legea nr. 12/2003). Pe baza îndeplinirii criteriilor de mărime sau ca urmare a opţiunii lor, aceste societăţi comerciale au obligaţia auditării situaţiilor financiare conform reglementărilor naţionale în domeniu.

Fac obiectul auditării şi situaţiile financiare întocmite cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activităţii acestor întreprinderi.

Categoriile de entităţi economice ale căror situaţii financiare sunt auditate potrivit prevederilor O.U.G. nr. 75/1999, republicată, se stabilesc de către Ministerul Finanţelor Publice în acord cu Programul de implementare a Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Persoanele juridice care nu îndeplinesc criteriile stabilite prin aplicarea reglementărilor contabile armonizate nu au obligaţii legale privind auditarea situaţiilor financiare anuale. Ele pot opta pentru auditarea situaţiilor financiare în condiţiile prevăzute de ordonanţa de urgenţă.

În sfera auditului financiar sunt incluse şi instituţiile de credit, unităţile de asigurare-reasigurare, precum şi unităţile care operează pe piaţa de capital ale căror reglementări contabile se elaborează de Banca Naţională a României, de Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, respectiv de CNVM şi se aprobă de M.F.P.

Organizarea, coordonarea şi autorizarea desfăşurării activităţii de audit financiar sunt realizate de *Camera Auditorilor Financiari din România*, persoană juridică autonomă şi organizaţie profesională de utilitate publică fără scop lucrativ. Activitatea Camerei se desfăşoară sub supravegherea autorităţii de stat, reprezentată de Ministerul Finanţelor Publice. Camera are următoarele *atribuţii*:

a) elaborează următoarele documente: Regulamentul de organizare şi funcţionare a Camerei, Codul privind conduita etică şi profesională în domeniul auditului financiar, standardele de audit, programa analitică pentru examenul de aptitudini profesionale, Normele privind procedurile de control al calităţii auditului financiar, Regulile privind pregătirea continuă a auditorilor financiari, Normele privind procedurile minimale de audit;

b) atribuie calitatea de auditor financiar şi emite autorizaţii pentru exercitarea acestei profesii;

c) organizează şi urmăreşte programul de pregătire continuă a auditorilor financiari;

d) controlează calitatea activităţii de audit financiar;

e) promovează actualizarea legislaţiei prin instituţiile abilitate, precum şi a normelor de audit financiar, în concordanţă cu reglementările instituţiilor profesionale europene şi internaţionale;

f) elaborează normele interne privind activitatea Camerei;

g) retrage temporar sau definitiv dreptul de exercitare a profesiei de auditor financiar în condiţiile prevederilor Regulamentului de organizare şi funcţionare a Camerei;

h) asigură reprezentarea internaţională a profesiei de auditor financiar din România;

i) emite reguli şi proceduri în limitele şi competenţele stabilite în regulamentul de organizare şi funcţionare, prin care să se asigure respectarea dispoziţiilor ordonanţei de urgenţă.

Organele de conducere ale Camerei sunt: Conferinţa, Consiliul şi Biroul Permanent al Consiliului Camerei. Membrii Consiliului Camerei sunt aleşi în cadrul Conferinţei ordinare, putând îndeplini cel mult două mandate. Consiliul alege, pentru aceeaşi perioadă, Biroul permanent, precum şi persoanele care îndeplinesc funcţiile de conducere prevăzute de regulamentul de organizare şi funcţionare.

Din perspectiva reglementărilor juridice, auditul financiar se separă în:

a) **auditul financiar al conturilor anuale** cerut expres de lege (Legea contabilităţii, Legea societăţilor comerciale). Datorită faptului că este prevăzut în actul constitutiv al societăţii comerciale (pe acţiuni sau cu răspundere limitată), este denumit **audit statutar (cenzorial)** sau **audit legal**. Exercitarea acestui tip de audit financiar se efectuează potrivit *Normelor de audit financiar şi certificare a bilanţului contabil, emise de C.E.C.C.A.R. în anul 1995*. Începând cu acest an, bilanţurile contabile ale regiilor autonome, societăţilor comerciale şi ale altor entităţi economice cu personalitate juridică au fost supuse verificării şi certificării.

Prin verificarea şi certificarea bilanţului contabil se înţelege examinarea profesională, sistematică a activităţilor financiar-contabile în vederea exprimării unei opinii responsabile şi independente asupra: ansamblului măsurilor organizatorice stabilite şi aplicate de administratori pentru protecţia activelor patrimoniale, administrarea şi utilizarea resurselor economico-financiare; imaginii fidele, clare şi complete a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor reflectate în bilanţ.

În cazul societăţilor comerciale ale căror situaţii financiare nu sunt supuse, potrivit legii, auditului financiar, adunarea generală a acţionarilor va hotărî contractarea auditului financiar sau numirea cenzorilor, după caz*.

Auditul statutar (cenzorial) reprezintă totalitatea atribuţiilor stabilite prin lege profesioniştilor independenţi (cenzori) pentru supravegherea, cu caracter permanent, a gestiunii şi verificarea conturilor anuale.

Auditul statutar este de origine legală, adică obligatoriu ca efect al Legii societăţilor comerciale.

Potrivit legii, activitatea de cenzor poate fi desfăşurată de către experţi contabili, contabili autorizaţi cu studii superioare, persoane cu studii economice superioare cu diplomă recunoscută şi cu practică în activitatea financiar-contabilă de cel puţin 5 ani, precum şi de societăţi comerciale de expertiză contabilă.

Prin organizarea şi funcţionarea activităţii de cenzorat se garantează că informaţiile oferite de situaţiile financiare anuale satisfac criteriile de exigenţă şi de calitate impuse de organismele naţionale de normalizare.

Certificarea calităţii informaţiilor contabile este necesară pentru societăţile comerciale constituite sub o anumită formă juridică şi pentru unităţile care realizează în cursul exerciţiului un volum important de activitate.

Dispoziţiile Legii societăţilor comerciale referitoare la cenzori se aplică societăţilor pe acţiuni şi societăţilor cu răspundere limitată.

Adunarea constitutivă are, printre altele, ca obligaţie numirea cenzorilor, în timp ce adunarea generală are obligaţia să aleagă cenzorii. Societatea comercială pe acţiuni are 3 cenzori şi tot atâţia supleanţi, dacă prin actul constitutiv nu se prevede un număr mai mare. În toate cazurile, numărul cenzorilor trebuie să fie impar. Cel puţin unul dintre ei trebuie să fie contabil autorizat în condiţiile legii sau expert contabil. Cenzorii pot fi acţionari, cu excepţia cenzorului expert contabil sau contabil autorizat, care poate fi terţ ce exercită profesia individual ori în forme asociative.

Cenzorii au ca obligaţii principale supravegherea gestiunii societăţii, verificarea legalităţii situaţiilor financiare întocmite, ţinerea regulată a registrelor, conformitatea evaluării elementelor patrimoniale cu regulile stabilite pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare.

Adunarea generală poate aproba situaţiile financiare anuale numai dacă acestea sunt însoţite de raportul cenzorilor.

Comisiile de cenzori întocmesc un raport care cuprinde opinia lor cu privire la măsura în care situaţiile financiare, prezentate adunării generale şi utilizatorilor externi, reflectă fidel poziţia financiară şi performanţele întreprinderii. Cenzorii pot sancţiona iregularităţile constatate prin refuzarea certificării ori procedând la o cer-

---

* Prevederile Legii 31/1990, republicată, referitoare la cenzori nu se aplică societăţilor comerciale aflate sub incidenţa Ordinului 94/2001.

tificare cu rezerve a conturilor anuale. Adunarea generală a asociaţilor poate refuza aprobarea lor, pe baza opiniei formulate de comisiile de cenzori.

Întinderea şi efectele răspunderii cenzorilor sunt determinate de regulile mandatului. Revocarea cenzorilor se poate face numai de adunarea generală, cu votul cerut la adunările extraordinare.

b) **Auditul financiar al conturilor anuale** efectuat la cererea societăţilor comerciale, pe baza şi în condiţiile stabilite de contractul de prestări de servicii încheiat în acest sens. Datorită acestei caracteristici, se mai numeşte şi audit contractual.

Exercitarea acestui tip de audit financiar se face în conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 75/1999, republicată, privind activitatea de audit financiar şi cu Normele naţionale de audit, aprobate de C.E.C.C.A.R. în anul 1999.

Misiunea de auditare a situaţiilor financiare are ca obiectiv exprimarea de către auditor a unei opinii, potrivit căreia situaţiile financiare au fost stabilite, în toate aspectele lor semnificative, conform unei referinţe contabile identificate*. Situaţiile financiare sunt stabilite potrivit uneia sau mai multora din referinţele următoare: norme contabile internaţionale, norme contabile naţionale, alte referinţe contabile bine precizate şi recunoscute, aplicabile pentru elaborarea şi prezentarea situaţiilor financiare. Auditorul este obligat să îşi formeze şi să exprime o opinie în legătură cu situaţiile financiare, ceea ce nu înseamnă că auditarea situaţiilor financiare exonerează conducerea unităţii de responsabilităţile sale în legătură cu elaborarea şi prezentarea situaţiilor financiare. Opinia auditorului oferă credibilitate situaţiilor financiare, furnizând o asigurare ridicată dar nu absolută (termenul „asigurare" are semnificaţia de satisfacţie a auditorului în ceea ce priveşte fiabilitatea unei declaraţii formulate).

Un audit realizat conform normelor internaţionale de audit urmăreşte să furnizeze o asigurare rezonabilă că situaţiile financiare nu comportă anomalii semnificative (respectiv informaţii financiare deformate ca urmare a unor erori sau fraude).

Rezultă că auditului îi sunt caracteristice anumite limite generate, printre altele, de utilizarea sondajelor, de faptul că, în bună măsură, elementele probante se sprijină mai mult pe deducţii decât pe convingeri, precum şi de caracteristicile sistemului contabil şi ale sistemului de control intern.

Posibilitatea auditorului de a exprima o opinie privind întocmirea situaţiilor financiare sub toate aspectele semnificative implică parcurgerea mai multor etape[13]:

a) Acceptarea angajamentului de audit;
b) Orientarea şi planificarea auditului;
c) Aprecierea controlului intern;
d) Controlul conturilor;
e) Controlul situaţiilor financiare;
f) Concluziile auditului şi raportarea.

Aspecte referitoare la aceste etape se regăsesc în normele profesionale ale auditului financiar.

În cadrul primei etape, denumite şi „acceptarea misiunii", auditorul şi clientul trebuie să convină asupra termenilor şi condiţiilor misiunii de audit, consemnate într-o

---

* *Referenţialul contabil* (referinţa contabilă) reprezintă ansamblul de criterii utilizate pentru pregătirea situaţiilor financiare, care se aplică la toate elementele importante şi care se sprijină pe date şi/sau piese justificative.

[13] Ana Stoian, Eugen Ţurlea, *op.cit.*, p. 71.

scrisoare de misiune de audit sau în orice alt tip de contract adecvat. În cazul misiunilor de audit statutar, obiectivul misiunii fiind prevăzut şi definit prin lege, scrisoarea de misiune nu are aceeaşi importanţă ca în cazul unei misiuni de audit contractual. Scrisoarea de misiune confirmă acceptarea de către auditor a nominalizării sale şi descrie obiectivele şi întinderea auditului, precum şi responsabilităţile auditorului faţă de clienţi şi de forma raportului.

Pe parcursul *planificării şi realizării procedurilor de credit,* cât şi al evaluării şi comunicării concluziilor, auditorul trebuie să ia în considerare *riscul de anomalie semnificativă* în situaţiile financiare cauzat de fraude sau erori. Termenul „fraudă" desemnează un act voluntar emis de una sau mai multe persoane care fac parte din conducere, de salariaţi sau terţi, care conduce la situaţii financiare eronate.

Sunt considerate fraudă: manipularea, falsificarea sau alterarea contabilităţii sau a documentelor; deturnarea activelor; înregistrarea de operaţiuni fără fundamentare; aplicarea incorectă a politicilor de închidere a conturilor; ascunderea incidenţei unor operaţiuni asupra contabilităţii sau a documentelor.

Pentru a realiza o activitate eficientă, auditorul trebuie să elaboreze şi să documenteze un plan al misiunii de audit, în care să descrie felul şi întinderea misiunii de audit şi modul în care aceasta va fi realizată.

De asemenea, auditorul trebuie să ţină seama de caracterul semnificativ al unei informaţii şi de legătura acesteia cu riscul de audit. Aşa cum s-a explicat şi în capitolul 2, se consideră că informaţiile sunt semnificative dacă o omitere sau o inexactitate a lor este susceptibilă de a influenţa deciziile economice luate de către utilizatorii acestor informaţii.

La planificarea unei misiuni de audit, auditorul trebuie să ţină cont de elementele care riscă să determine anomalii semnificative în situaţiile financiare. Totodată, auditorul trebuie să ia în consideraţie caracterul semnificativ al unei informaţii şi legătura acestuia cu riscul de audit*.

Pentru a ajunge la concluzii rezonabile pe care să îşi întemeieze opinia, auditorul trebuie să întrunească elemente probante suficiente şi adecvate referitoare la estimările contabile cuprinse în situaţiile financiare.

Misiunea de auditare a situaţiilor financiare se finalizează odată cu elaborarea **raportului de audit**. În raportul auditorului se apreciază dacă situaţiile financiare au fost întocmite şi elaborate conform prevederilor Legii contabilităţii, Cadrului general de întocmire a situaţiilor financiare şi Standardelor Internaţionale de Contabilitate.

Raportul de audit trebuie să exprime *clar opinia auditorului* referitoare la situaţiile financiare luate în ansamblu şi conţine următoarele elemente esenţiale: titlul, destinatarul, paragraful de prezentare sau de introducere (identificarea situaţiilor financiare care fac obiectul auditului, responsabilităţile conducerii unităţii şi ale auditorului), paragraful care conţine întinderea auditului (referire la Standardul Internaţional de Audit, la normele sau practicile naţionale aplicabile, descrierea demersurilor puse în practică de auditor), paragraful referitor la opinie (care exprimă părerea auditorului referitoare la situaţiile financiare), data raportului, adresa şi semnătura auditorului.

---

* Riscul ca auditorul să exprime o opinie incorectă prin faptul că în situaţiile financiare există erori semnificative.

În funcție de cerințele clienților, auditorii pot întocmi, de asemenea, rapoarte asupra unei rubrici din situațiile financiare, rapoarte privind respectarea clauzelor contractuale, rapoarte privind situațiile financiare condensate ş.a.

Pentru a asigura o informare corectă, auditorul trebuie să ia în considerare influența evenimentelor ulterioare închiderii exercițiului asupra raportului său.

În acest caz se au în vedere evenimentele care se produc între data închiderii exercițiului şi data raportului de audit, cât şi faptele descoperite după data raportului de audit, dar înaintea publicării situațiilor financiare.

Raportul auditorilor este supus spre aprobare adunării generale a acționarilor sau asociaților şi se publică în Monitorul Oficial.

Entitățile economice care elaborează conturi consolidate publică şi raportul auditorilor referitor la aceste conturi.

11.2.4. Auditul intern

Baza legală de desfăşurare a acestei activități o constituie O.U.G. nr. 75/1991 (publicată în M. Of. nr. 598 din 22 august 2003), modificată şi completată prin Ordonanța nr. 37 din 29 ianuarie 2004 şi Ordinul nr. 1267 din 21 septembrie 2000 pentru aprobarea Normelor minimale de audit intern (Cadrul general).

Conform acestor reglementări, activitatea de audit intern este organizată şi desfăşurată în societățile comerciale ale căror situații financiare sunt supuse auditului financiar, în entitățile economice din domeniul public şi la instituțiile publice.

Începând cu exercițiul financiar al anului 2001, unitățile economice ale căror situații financiare sunt supuse, potrivit legii, auditului financiar sunt obligate să organizeze şi să asigure exercitarea activității profesionale de audit intern, potrivit cadrului legal stabilit.

La regiile autonome, companiile sau societățile naționale, precum şi la celelalte entități economice cu capital majoritar de stat, activitatea de audit extern se organizează şi funcționează potrivit cadrului legal privind auditul intern din entitățile publice.

Auditul intern reprezintă activitatea de examinare obiectivă a ansamblului activităților entității economice în scopul furnizării unei evaluări independente a managementului riscului, controlului şi proceselor de conducere a acestuia.

Prin acest concept se desemnează şi compartimentul de control din cadrul entității care efectuează verificări pentru aceasta, care face parte din controlul intern al entității şi urmăreşte verificarea eficacității sistemelor contabile şi de control intern.

Obiectivele auditului intern se referă la:

a) verificarea conformității activităților din entitatea economică auditată cu politicile, programele şi managementul acesteia, în conformitate cu prevederile legale;

b) evaluarea gradului de adecvare şi aplicare a controalelor financiare şi nefinanciare dispuse şi efectuate de către conducerea unității în scopul creşterii eficienței activității entității economice;

c) evaluarea gradului de adecvare a datelor/informațiilor financiare şi nefinanciare destinate conducerii pentru cunoaşterea realității din entitatea economică;

d) protejarea elementelor patrimoniale bilanțiere şi extrabilanțiere şi identificarea metodelor de prevenire a fraudelor şi pierderilor.

Activitatea de audit intern se exercită de către persoane din interiorul sau exteriorul unităţii, într-un compartiment propriu sau pe baza unui contract de prestări de servicii.

Responsabilii pentru organizarea activităţii de audit intern, coordonarea lucrărilor (angajamentelor) şi semnarea rapoartelor de audit intern trebuie *să aibă calitatea de auditor financiar.* În cazul în care activităţile de audit intern sunt obţinute de la furnizori externi de servicii, şeful executiv al auditului este persoana responsabilă cu: supravegherea contractului, asigurarea calităţii acestor activităţi, raportarea către consiliul de administraţie privind activitatea de credit intern şi urmărirea rezultatelor angajamentelor. Deşi normele generale de bază ale auditului financiar sunt aplicabile şi auditului intern, această activitate înregistrează unele *particularităţi* care se referă la modul de organizare şi exercitare, la operaţiile şi tranzacţiile examinate ş.a.

Auditul intern este o structură specializată, organizată în mod independent de celelalte compartimente din entitate, în directa subordonare a conducătorului acesteia şi care are ca principală funcţie *evaluarea controlului intern.* De regulă, auditul intern efectuează *verificări ulterioare,* iar din perspectiva unui exerciţiu financiar exercită şi un control concomitent[14]. Auditul intern se referă la toate tranzacţiile şi operaţiunile unei întreprinderi, ceea ce a dus la noţiunea de *audit operaţional,* care poate furniza analize şi recomandări referitoare la activităţile auditate, în vederea ameliorării sistemelor de gestiune. Prin specificul său, auditul intern se diferenţiază de controlul intern, controlul de gestiune sau controlul financiar intern. *Auditul intern examinează cu prioritate funcţionarea sistemului contabil şi a sistemului de control intern, care au sarcina să asigure caracteristicile calitative ale informaţiilor.* Prin aceasta se asigură fiabilitatea informaţiilor pe care le utilizează controlul de gestiune şi celelalte organe cu atribuţii de control din întreprindere sau din afara acesteia.

Exercitarea activităţii de audit intern se bazează pe garantarea independenţei şi autonomiei compartimentului de audit şi vizează toate activităţile desfăşurate. Operaţiunile car fac obiectul auditului intern sunt examinate, de regulă, pe tot parcursul desfăşurării lor.

Sfera de cuprindere a auditului intern este mai largă decât dimensiunea sa financiar-contabilă, referindu-se la întregul sistem de conducere, organizare şi informare dintr-o întreprindere. Prin obiectivele sale, nu se limitează la aprecierea rezultatelor, ci trebuie *să contribuie la creşterea calităţii deciziilor conducerii şi a fiabilităţii informaţiilor.* Aceste deziderate presupun respectarea viguroasă a regulilor de organizare şi exercitare stabilite prin normele minimale de audit şi prin *Codul de etică al profesiei de audit intern. Auditul intern la entităţile publice cu privire la formarea şi utilizarea fondurilor publice şi administrarea patrimoniului public este reglementat de Legea nr. 672/2002, modificată şi completată prin Ordonanţa nr. 37 din 29 ianuarie 2004.*

În categoria de entitate publică se includ: autoritatea publică, instituţia publică, regia autonomă, compania/societatea naţională, societatea comercială la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acţionar majoritar şi care are personalitate juridică. Auditul intern la entităţile publice este definit ca activitate funcţional independentă şi obiectivă, care dă asigurări şi consiliere conducerii pentru buna admi-

---

[14] *Norme profesionale*, Ediţia a II-a, Ed. C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 2001, p. 332-334.

nistrare a veniturilor şi cheltuielilor publice. Această activitate contribuie la realizarea obiectivelor entității publice printr-o abordare sistemică şi metodică, care evaluează şi îmbunătățeşte eficiența şi eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului şi a proceselor de administrare. Prin aceasta, auditul intern contribuie la buna gestionare a fondurilor publice.

Legea privind auditul public intern defineşte următoarele tipuri de audit:

a) **auditul de sistem** – se bazează pe evaluarea sistemelor de conducere şi control intern, pentru identificarea deficiențelor şi formulare de recomandări care să permită o bună funcționare a acestora;

b) **auditul performanței** – examinează corectitudinea criteriilor stabilite pentru implementarea obiectivelor entității publice şi apreciază dacă rezultatele sunt conforme cu obiectivele;

c) **auditul de regularitate** – reprezintă examinarea acțiunilor asupra efectelor financiare pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, sub aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale şi metodologice, care le sunt aplicabile.

Obiectivele auditului intern în cazul entităților publice sunt:

a) asigurarea obiectivă şi consilierea, destinate să îmbunătățească sistemele şi activitățile entității publice;

b) sprijinirea, îndeplinirea obiectivelor entității publice printr-o abordare sistematică şi metodică, prin care se evaluează şi se îmbunătățeşte eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului şi a proceselor administrării.

Obiectivele specifice auditului intern la entitățile economice din domeniul public se stabilesc de Ministerul Finanțelor Publice şi Camera Auditorilor Financiari din România.

În *sfera auditului intern, la entitățile publice* se includ următoarele categorii de activități:

a) activitățile financiare sau cu implicații financiare desfăşurate de entitatea publică din momentul constituirii angajamentelor până la utilizarea fondurilor de către beneficiarii finali, inclusiv a fondurilor provenite din asistență externă;

b) constituirea veniturilor publice, respectiv autorizarea şi stabilirea titlurilor de creanță, precum şi a facilităților acordate la încasarea acestora;

c) administrarea patrimoniului public, precum şi vânzarea, gajarea, concesionarea sau închirierea de bunuri din domeniul privat/public al statului ori al unităților administrativ-teritoriale;

d) sistemele de management şi control, inclusiv contabilitatea şi sistemele informatice aferente.

Conform legii, auditul intern la entitățile publice este organizat astfel:

a) Comitetul pentru Audit Public Intern (CAPI);

b) Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI);

c) compartimentele de audit public intern din entitățile publice.

Compartimentul de audit public intern se constituie *în subordinea directă a conducerii entității publice* şi, prin atribuțiile sale, nu trebuie să fie implicat în elaborarea procedurilor de control intern şi în desfăşurarea activităților supuse auditului public intern.

Cel puțin o dată la trei ani, compartimentul de audit public auditează: angajamentele bugetare şi legale din care derivă direct sau indirect obligații de plată, inclusiv din fondurile comunitare; plățile asumate prin angajamente bugetare şi legale, inclusiv din fondurile comunitare; vânzarea, gajarea, concesionarea sau închirierea de bunuri din domeniul privat al statului ori al unităților administrativ-teritoriale; constituirea veniturilor publice; alocarea creditelor bugetare; sistemul contabil şi fiabilitatea acestuia; sistemele de conducere şi control, precum şi riscurile asociate unor astfel de sisteme ş.a.

În derularea unei misiuni de audit public intern se parcurg mai multe etape:

1. Pregătirea misiunii de audit, care constă în inițierea auditului, colectarea şi prelucrarea informațiilor, analiza riscurilor şi elaborarea programului de audit, deschiderea şedinței.

2. Intervenția la fața locului, pe parcursul căreia au loc colectarea dovezilor, revizuirea documentelor de lucru şi închiderea şedinței.

3. Elaborarea raportului de audit intern, care comportă mai multe acțiuni: elaborarea şi transmiterea proiectului de raport de audit, reuniunea de conciliere, întocmirea raportului final şi urmărirea recomandărilor.

Auditorii au obligația să se asigure că raportul de audit îndeplineşte anumite cerințe: să fie clar (să nu permită interpretări), obiectiv (să nu fie părtinitor), fundamentat (fiecare constatare să aibă la bază documente doveditoare şi să facă trimiteri la textul legal incident) şi relevant (aspectele semnalate să ajute entitatea auditată în luarea unor decizii manageriale pentru eliminarea deficiențelor constatate). Recomandările din raportul de audit trebuie să aibă un grad de semnificație important în ceea ce priveşte efectul previzibil asupra entității sau structurii auditate. Totodată, aceste recomandări trebuie să aibă un caracter de anticipare şi, pe această bază, de prevenire a eventualelor disfuncționalități sau tendințe negative la nivelul entității auditate.

11.2.5. Auditorii şi contractarea auditului

Pentru a răspunde necesităților proprii şi publice, activitatea de audit trebuie să se desfăşoare la cele mai înalte standarde de profesionalism, ceea ce presupune exercitarea acestei activități în condiții de competență, independență şi obiectivitate.

În accepțiunea reglementărilor existente, termenul „**auditor**" desemnează un prestator de servicii de audit sau de servicii conexe. Acesta este persoana care îşi asumă responsabilitatea finală într-o misiune de audit, aparține unui corp profesional şi respectă principii deontologice stricte.

Acelaşi termen este utilizat şi pentru a desemna un cabinet de audit, respectiv o societate sau entitate care oferă servicii de audit cuprinzând, după caz, mai mulți asociați, salariați sau un auditor independent.

Auditorul este persoana (fizică sau juridică) căreia îi revine responsabilitatea finală a auditului.

Din analiza activităților ce pot fi desfăşurate de auditori rezultă o anumită interferență a acestora, precum şi tendința de extindere a competențelor auditorilor financiari şi consultanților fiscali. Astfel, o dată cu intrarea în vigoare a O.U.G. nr. 75/1999, republicată, s-au abrogat prevederile art. 6 lit. c) din Ordonanța nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă şi a contabililor autorizați. Con-

form acestei prevederi, expertul contabil putea executa pentru persoane fizice şi juridice lucrări de audit financiar-contabil. De asemenea, prin Ordonanța nr. 71/2001 privind organizarea şi exercitarea activității de consultanță fiscală s-au abrogat prevederile din art. 6 lit. r) din ordonanța amintită, prin care expertul contabil putea executa lucrări cu caracter financiar-contabil şi consultanță fiscală.

În aceste condiții, *auditorii financiari (membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România) pot desfăşura în afara activităților specifice de audit financiar şi activități de consultanță financiar-contabilă şi fiscală, activități de expertiză contabilă şi activități de reorganizare judiciară şi lichidări. De asemenea, auditorii financiari pot desfăşura activități de audit intern şi sunt singurii abilitați să auditeze societățile cotate pe pieţele secundare de valori mobiliare.*

La rândul lor, consultanții fiscali şi societățile de consultanță fiscală pot desfăşura, pe lângă activitățile de consultanță fiscală, cu respectarea condițiilor prevăzute de lege, activități de expertiză contabilă şi audit financiar.

În exercitarea independentă a profesiei, auditorii financiari trebuie să fie liberi şi percepuți a fi liberi de orice constrângere care ar putea aduce atingere principiilor de independență, obiectivitate şi integritate profesională. Auditorul financiar poate exercita această profesie numai dacă este membru persoană activă a Camerei şi îndeplineşte condițiile stabilite în Regulamentul de organizare şi funcționare a Camerei.

Din punct de vedere al dreptului de exercitare a profesiei, auditorii se înscriu în *Registrul auditorilor financiari*, ai căror membri pot fi *activi* sau *nonactivi*. Sunt auditori financiari nonactivi acei membri care sunt incompatibili pentru exercitarea activității de audit financiar. Situațiile de incompatibilitate se stabilesc prin *Regulamentul de organizare şi funcționare a Camerei*.

Pe baza faptelor constatate, auditorii financiari îşi exprimă opinia utilizând una din următoarele formule, care sunt echivalente: „dau o imagine fidelă" sau „prezintă în mod sincer, în toate aspectele semnificative".

Deşi opinia auditorului oferă credibilitate situațiilor financiare, aceasta nu poate reprezenta o garanție a gestionării eficace şi rentabile a întreprinderii.

Prin activitatea desfăşurată, auditorul influențează desfăşurarea auditului financiar, deşi el *nu are calitatea de a face încadrarea juridică a faptelor constatate*.

Un auditor angajează responsabilitatea sa asupra informațiilor financiare atunci când redactează un raport asupra acestora sau când autorizează utilizarea numelui său cu ocazia publicării lor.

Modul de organizare şi funcționare a sistemului contabil şi a sistemului de control intern şi modul de întocmire a situațiilor financiare sunt evaluate *atât de auditori externi* (statutari şi contractuali), cât şi de *auditori interni* (salariați sau liber-profesionişti).

Uneori, independența şi competența auditorilor externi au o sferă mai largă decât cea a auditorilor interni, care au calitatea de salariați ai entității. Dacă auditul intern se derulează pe baza unui contract de prestări de servicii, atunci independența auditorului creşte față de personalul entității şi față de evenimentele şi tranzacțiile auditate.

Auditorul extern nu este funcționar al entității auditate şi deci actele sale nu sunt supuse controlului conducerii acesteia. Responsabilitatea pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare revine conducerii unității, în timp ce auditorului extern

îi revine o responsabilitate limitată în baza avizului asupra documentelor examinate, întrucât constatările sale nu reflectă o certitudine absolută.

Auditorii interni îşi pot desfăşura activitatea atât în cadrul entităţilor economice, cât şi în entităţi publice. Ei trebuie să aibă calitatea de expert contabil sau de auditor financiar. Responsabilii pentru organizarea activităţii de audit intern trebuie să aibă calitatea de auditor financiar. Cu ocazia exercitării independente a profesiei de auditor financiar, indiferent de cadrul legal care se apliçă pentru organizarea şi funcţionarea auditului intern în entităţile economice ale căror situaţii financiare anuale sunt supuse auditului financiar, în regii autonome, companii/societăţi naţionale, precum şi în celelalte entităţi economice cu capital majoritar de stat, auditorii financiari efectuează şi evaluarea funcţiei de audit intern; aceasta se referă atât la gradul de adecvare a ariei de cuprindere a programelor conexe aplicate, cât şi la performanţele acestuia, pentru a determina măsura în care auditorii financiari se pot baza pe rezultatele auditului intern în desfăşurarea activităţii lor.

Exercitarea profesiei de auditor intern se realizează în conformitate cu *Normele minimale de audit intern* şi *Codul de etică*, al cărui scop este de a promova norme de etică aplicabile persoanelor fizice şi entităţilor care furnizează servicii de audit intern.

Asigurarea eficacităţii auditului intern presupune respectarea regulilor de organizare şi exercitare a acestei activităţi. Astfel, auditorii interni trebuie să fie liberi de orice interferenţe în determinarea scopului auditului intern şi în exercitarea profesiei lor, să aibă o atitudine imparţială, corectă şi să evite conflictele de interese, să posede cunoştinţele, aptitudinile şi competenţa necesare pentru a exercita responsabilităţile care le revin, să nu se substituie persoanelor care au responsabilitatea detectării fraudei, să îşi exercite răspunderea în condiţiile legii ş.a.

Pornind de la statutul său de angajat al entităţii, independenţa auditorului intern se manifestă în condiţii de dependenţă ierarhică. Auditorul intern trebuie să se conformeze strategiei şi politicii generale a entităţii, dar trebuie să fie independent în exerciţiul funcţiunii, iar activitatea sa trebuie să se desfăşoare prin respectarea normelor de audit intern. Altfel spus, veritabila independenţă a auditorului intern rezidă în profesionalismul său, pe baza căruia este garantată eficacitatea activităţii desfăşurate şi se pot aprecia toate ipotezele şi formula recomandările necesare.

În concluzie, autoritatea, responsabilitatea şi independenţa auditorului intern decurg din statutul juridic ce i se acordă în cadrul entităţii. Auditorul intern nu exercită o autoritate directă asupra altor persoane, el evaluează activităţi, apreciază faptele şi evenimentele auditate, fără a exonera de răspundere persoanele avizate, iar activitatea sa se concretizează în constatări şi recomandări.

Auditorii interni care participă la realizarea misiunilor de audit în entităţi publice îşi desfăşoară activitatea pe bază de *ordin de serviciu*, emis de şeful compartimentului de audit public intern, în care se prevăd în mod explicit scopul, obiectivele, tipul şi durata auditului, precum şi nominalizarea echipei de auditare.

În cadrul acestei misiuni, *auditorii interni pot avea sau nu calitatea de funcţionari publici.* Auditorii interni care sunt funcţionari publici sunt selectaţi şi au drepturile, obligaţiile şi incompatibilităţile prevăzute de Statutul funcţionarilor publici. Numirea sau revocarea lor se face de către conducătorul entităţii publice, respectiv de către organul colectiv de conducere, cu avizul conducătorului compartimentului de audit public intern.

Pentru auditorii interni care nu sunt funcţionari publici, selectarea, stabilirea drepturilor şi obligaţiilor se fac în concordanţă cu regulamentele proprii de funcţionare a entităţii publice, precum şi cu prevederile Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern.

În misiunile realizate în entităţile publice, activitatea auditorilor interni se subordonează prevederilor cuprinse în harta auditului intern şi în Codul privind conduita etică a auditorului intern, care definesc principiile şi regulile de conduită. În esenţă, este vorba de îndeplinirea atribuţiilor în mod obiectiv şi independent, cu profesionism şi integritate, potrivit normelor şi procedurilor specifice acestei activităţi, de manifestarea unei atitudini imparţiale şi evitarea conflictelor de interese ş.a. De asemenea, auditorii interni care au responsabilităţi în derularea programelor şi proiectelor finanţate integral sau parţial de Uniunea Europeană nu pot fi implicaţi în auditarea acestor programe.

Cu excepţia auditului statutar, pentru celelalte misiuni de audit legislaţia prevede *încheierea de contracte de prestări servicii.* Asemenea raporturi juridice civile şi contractuale se stabilesc şi în cadrul misiunilor de ţinere şi examinare a contabilităţii, de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare, precum şi în cadrul misiunilor de consultanţă fiscală.

Din exteriorul entităţii pot fi furnizate servicii de audit şi servicii de consultanţă.

În cadrul auditului intern, conţinutul şi forma contractului de prestări servicii respectă, în principiu, norma generală „Contractarea lucrărilor".

Pentru evitarea eventualelor neînţelegeri ulterioare dintre auditor şi client, acest contract trebuie să conţină: părţile contractante, obiectivele misiunii, responsabilităţile auditorilor şi ale conducerii entităţii, aria de cuprindere a misiunii, precizarea faptului că există riscul ca anumite anomalii semnificative să rămână nedescoperite, forma, conţinutul şi termenele de depunere a rapoartelor de audit ş.a.

În afara serviciilor de audit intern, terţii pot oferi şi o gamă de servicii denumite servicii de consultanţă. Natura şi scopul lucrărilor sunt specificate într-un acord convenit între auditorul intern şi client (de exemplu: elaborarea proceselor şi mecanismelor, procedurilor, pregătirea profesională şi alte servicii de consultanţă din domeniul managementului). Furnizorii de servicii din exterior sunt persoane fizice sau juridice autorizate, independente faţă de entitate, care au cunoştinţe, aptitudini şi experienţă într-un anumit domeniu sau disciplină. Din această categorie fac parte contabili, evaluatori, specialişti de mediu, avocaţi, ingineri, geologi, statisticieni, specialişti în tehniça informaţiei ş.a.

Un furnizor de servicii din exterior poate fi angajat de consiliul de administraţie, de managementul superior sau de şeful executiv al auditului.

Conform Legii nr. 672/2002, atunci când sunt necesare cunoştinţe de strictă specialitate, precum şi în cazul auditării unor proceduri specifice, conducătorul compartimentului respectiv poate decide asupra oportunităţii contractării de servicii de expertiză/consultanţă din afara entităţii publice.

11.3. Expertiza contabilă

11.3.1. Definiţia şi obiectul expertizei contabile

Necesitatea expertizei este determinată de următoarele împrejurări:

1) existența unor probleme de specialitate care necesită consultarea unui specialist; 2) posibilitatea unor interpretări diferite în aceeaşi problemă; 3) în unele situații, cercetarea nu se poate efectua decât în afara instanței sau implică folosirea unor mijloace tehnice speciale, a unor documente numeroase aflate la unitățile economice etc.

În toate aceste cazuri se dispune expertiza judiciară, care, în funcție de domeniile de specialitate, poate fi expertiză tehnică, medicală, comercială etc.

Un loc important în acest cadru îl joacă expertiza contabilă, frecvent solicitată în procesele civile sau penale cu caracter economic, în litigiile dintre unitățile patrimoniale, în litigiile de muncă.

Se ştie că fenomenele economico-sociale sunt consemnate în documente şi evidențe contabilă, care reflectă existența şi mişcarea patrimoniului şi gestiunea unităților economice.

La rândul lor, documentele primare şi înregistrările contabile, întocmite în condiții legale, reprezintă un instrument juridic, un mijloc de probă în procesele civile şi penale. *Sub aspect civil*, documentele primare pot dovedi atât raporturi juridice şi operații efectuate, cât şi cuantumul valoric corespunzător al acestora. *Sub aspect penal*, acestea pot constitui indicii sau chiar dovezi ale unor infracțiuni.

Din punct de vedere juridic, forța probantă a evidenței contabile se înscrie în două limite:

– acoperirea unei activități incorecte prin înregistrări contabile formal corecte;

– prezentarea unor activități sau operații ca fiind incorecte, deşi în realitate acestea sunt corecte, dar nu sunt riguros oglindite în evidența contabilă.

Expertiza contabilă are sarcina de a stabili adevărul între aceste două limite, având menirea de a desprinde atât valabilitatea formală, cât şi valoarea de fond a documentelor şi situațiilor contabile.

Expertiza contabilă *reprezintă activitatea de cercetare, evaluare şi apreciere fundamentată multilateral de către unul sau mai mulți specialişti în contabilitate, în probleme din activitatea economico-socială care sunt consemnate în contabilitate şi a căror cercetare implică studierea documentelor şi a informațiilor contabile.*

Experții contabili cercetează şi lămuresc pe baza cunoştințelor teoretice şi a practicii acumulate în domeniile financiar-contabil modul cum se reflectă în documente şi în contabilitate fapte sau împrejurări indicate de organele judiciare, prezentând rezultatul cercetării în raportul de expertiză contabilă.

Expertiza contabilă se dispune de organul de urmărire penală, de instanța de judecată, la cerere sau din oficiu, când, pentru lămurirea unor fapte sau împrejurări ale cauzei, în vederea aflării adevărului, sunt necesare cunoştințele unui expert în probleme financiar-contabile.

Expertiza contabilă are ca obiect nu clarificarea problemelor juridice, ci situații, activități şi operații economico-financiare care nu pot fi indicate decât de către organele judiciare, dar a căror cercetare se face pe baza studierii informațiilor şi documentelor contabile.

Proba prin expertiză contabilă este frecvent solicitată în domeniul litigiilor privind gestiunile economice. Localizând-o la acest domeniu, se poate spune că expertiza contabilă are drept obiect cercetarea situaţiei economice a unei gestiuni aşa cum aceasta rezultă din contabilitate şi din documentele de evidenţă privind intrarea şi ieşirea legală a valorilor materiale şi băneşti, cu scopul de a se stabili în final prejudiciul produs, în perioada dată expertului (experţilor) spre cercetare. Folosind metode specifice ştiinţei contabilităţii, expertul (experţii) prezintă organului judiciar concluzii fundamentate pe documente şi evidenţe contabile.

Expertiza contabilă îndeplineşte mai multe funcţii. Între acestea, pe primul plan se află cea de *mijloc de probă* în cauzele în care este necesară lămurirea unor situaţii, fapte sau operaţii economico-financiare care necesită cercetarea documentelor şi evidenţelor contabile. Ea este solicitată şi are o importanţă de necontestat, îndeosebi atunci când este vorba de daune în gestiune şi, în general, de daune aduse avutului public şi privat, dând lămuriri importante cu privire la dimensiunea prejudiciului, natura şi răspunderea faptului care au generat prejudiciul.

În al doilea rând, expertiza contabilă îndeplineşte şi o funcţie de *fundamentare a acţiunilor de arbitraj în litigiile dintre unităţi patrimoniale, precum şi a deciziilor de imputare sau, dimpotrivă, pentru contestarea acestor decizii, precum şi pentru fundamentarea unor decizii proprii.*

Expertiza contabilă poate avea ca obiect de cercetare şi *situaţia economico-financiară a unui agent economic, capacitatea acestuia de a genera profit, aşa cum aceasta rezultă din evidenţele tehnico-operativă şi contabilă*, cu scopul de a se formula concluzii referitoare la modul de administrare a patrimoniului. Ea poate avea ca obiect şi analiza economic-financiară a unui agent economic, în vederea aprecierii modului în care se încheie şi se realizează raporturile contractuale.

Expertizele contabile se pot clasifica în funcţie de două criterii:

1. după *scopul principal* în care au fost solicitate:

a) **Expertize contabile judiciare**, reglementate de: Codul de procedură civilă, Codul de procedură penală, alte legi speciale;

b) **Expertize contabile extrajudiciare**. Aceste expertize sunt efectuate în afara procedurilor reglementate privind rezolvarea unor cauze supuse verdictului justiţiei. Sunt efectuate în afara unui proces judiciar.

Expertizele contabile dispuse din oficiu sau acceptate la cererea părţilor în fazele de instrumentare şi judecată a unor cauze civile şi/sau comerciale, ataşate sau nu unui proces penal, se numesc expertize contabile judiciare. Toate celelalte expertize contabile sunt extrajudiciare.

2. după *natura principalului obiectiv* la care se referă:

a) **Expertize contabile civile**, dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor civile;

b) **Expertize contabile penale**, dispuse sau acceptate în rezolvarea unor aspecte civile ataşate litigiilor penale;

c) **Expertize contabile comerciale** dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor comerciale;

d) **Expertize contabile fiscale** dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor fiscale;

e) **Alte categorii de expertize contabile judiciare** dispuse de organele în drept sau extrajudiciare solicitate de către clienţi.

Conform ultimei clasificări, expertizele contabile pot fi la rândul lor **judiciare sau extrajudiciare**. Expertizele contabile judiciare şi extrajudiciare sunt reglementate legal, procedural şi profesional[15].

Condiţiile privind organizarea şi desfăşurarea expertizelor contabile judiciare şi extrajudiciare sunt reglementate prin prevederile Ordonanţei Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activităţii de expertiză contabilă şi a contabililor autorizaţi.

Conform acestor reglementări, efectuarea de expertize contabile judiciare şi extrajudiciare este dreptul exclusiv al agenţilor contabili. Expertizele contabile nu pot fi efectuate de contabilii autorizaţi cu studii medii sau superioare şi nici de către alţi specialişti.

Ordonanţa nr. 65/1994, republicată, prevede că exercitarea oricărei atribuţii specifice calităţii de expert contabil de către persoane neautorizate sau care se află într-o situaţie de incompatibilitate constituie infracţiune şi se sancţionează potrivit legii penale. De asemenea, persoanele care exercită atribuţii specifice calităţii de expert contabil fără viza anuală se sancţionează disciplinar potrivit Regulamentului de organizare şi funcţionare a Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi.

Reglementările procedurale privind alegerea şi numirea experţilor contabili, precum şi modul de efectuare a expertizelor contabile se regăsesc în codurile de procedură civilă şi penală.

În fine, reglementările cu caracter profesional sunt oferite, în primul rând, de Regulamentul de organizare şi funcţionare a C.E.C.C.A.R., conform căruia experţii contabili pot efectua expertize contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice sau juridice, cum ar fi: expertize amiabile (la cerere), expertize financiar-contabile, arbitraje în cauze civile, expertize de gestiune.

În al doilea rând, asemenea reglementări sunt prevăzute în Norma profesională C.E.C.C.A.R. nr. 35 privind expertizele contabile. Totodată, Biroul Permanent al Consiliului Superior al Corpului a emis Normele de aplicare a măsurilor privind activitatea de expertiză contabilă judiciară.

Analiza reglementărilor procedurale şi profesionale pune în evidenţă unele particularităţi ale expertizelor contabile judiciare şi extrajudiciare, civile şi penale.

Normele profesionale stabilesc că expertizele contabile judiciare pot fi dispuse numai de către organele îndreptăţite de lege pentru administrarea probei cu expertiza[16].

Numirea expertului sau experţilor contabili, atât din oficiu cât şi recomandaţi de părţile în proces, se poate face numai de către organul în drept să dispună administrarea probei cu expertiza contabilă.

Astfel, instanţele de drept civil, atunci când consideră necesar să cunoască părerea unor experţi contabili, pot numi, la cererea părţilor sau din oficiu, unul sau trei experţi contabili prin încheierea de şedinţă, care trebuie să cuprindă: numele expertului sau experţilor contabili numiţi din oficiu sau la cererea părţilor în proces; obiectivele la care expertul sau experţii contabili trebuie să răspundă; termenul în care trebuie să se efectueze expertiza contabilă; plata expertului contabil sau experţilor numiţi.

---

[15] *Ghid pentru aplicarea normei profesionale nr. 35/2001 privind expertizele contabile*, Ed. C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 2003, p. 12-20.

[16] *Norme profesionale*, Ed. C.E.C.C.A.R, Bucureşti, 2001, p. 274-276.

Expertizele contabile judiciare pot fi dispuse şi în cauze penale, situaţie în care dispunerea se face prin Ordonanţă emisă de organul de urmărire penală, care trebuie să conţină aceleaşi elemente ca şi încheierea de şedinţă pentru numirea experţilor contabili în cauze civile.

În vederea efectuării de expertize extrajudiciare, contactarea experţilor contabili nu este supusă nici unei reglementări procedurale. Numirea experţilor contabili, în acest caz, se face prin contract, încheiat între solicitant şi expertul contabil sau cabinetul de experţi contabili, ale cărei clauze sunt rezultatul negocierilor directe dintre aceste părţi.

În cazul expertizelor contabile judiciare, solicitanţii sunt organele de urmărire şi cercetare a cauzelor care fac obiectul dosarelor penale (poliţie şi parchet) şi instanţele de judecată a cauzelor penale şi civile.

Principalii utilizatori ai acestor expertize sunt părţile implicate în procesul judiciar.

Expertizele contabile extrajudiciare pot fi solicitate de persoane fizice sau juridice interesate în contractarea unor astfel de lucrări.

În ceea ce priveşte comunicarea concluziilor expertizelor contabile, în situaţia expertizelor contabile judiciare, experţii atât numiţi din oficiu, cât şi la recomandarea părţilor sunt obligaţi să depună raportul de expertiză contabilă la organul judiciar care a dispus expertiza contabilă. Pentru expertizele contabile extrajudiciare, locul şi data depunerii lucrării trebuie să rezulte din contractul încheiat între solicitant şi expert.

În principiu, intervalul de timp necesar efectuării expertizei contabile judiciare este condiţionat de următoarele aspecte[17]:

a) celeritatea soluţionării dosarelor civile şi penale;

b) numărul şi complexitatea obiectivelor formulate de organul judiciar care a dispus expertiza contabilă;

c) perioada de timp în care s-au derulat evenimentele şi tranzacţiile contabilizate supuse expertizării.

Extinderea şi generalizarea mecanismelor concurenţiale de piaţă au contribuit la sporirea rolului expertizelor contabile extrajudiciare în testarea stării economico-financiare şi a bonităţii potenţialilor parteneri de afaceri, precum al posibilităţii utilizării lor ca fundamente preliminare în acţiunile adresate justiţiei.

Caracteristicile expertizei contabile extrajudiciare pot fi sintetizate astfel:

a) este un mijloc de fundamentare a deciziilor, de conciliere între partenerii comerciali şi de afaceri şi de fundamentare preliminară a acţiunilor şi contestaţiilor în justiţie;

b) este activitatea prin care părţile interesate pot dobândi lămuriri de natură economico-financiară din partea unor profesionişti contabili independenţi;

c) se axează pe cercetarea obiectivelor stabilite de solicitant, dar expertul contabil poate releva şi probleme colaterale, pe care le consideră relevante în speţă;

d) este o activitate contractată la solicitarea celor care o consideră oportună în acţiunile pe care vor să le întreprindă.

---

[17] *Ghid pentru aplicarea Normei profesionale nr. 35/2001 privind expertizele contabile*, Ed. C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 2003, p. 59-60.

11.3.2. Expertul contabil

Literatura de specialitate afirmă că toţi contabilii sunt garanţii integrităţii şi veridicităţii contabilităţii şi documentelor contabile, în sensul că ei trebuie să respecte principiile şi regulile jurisprudenţiale şi de doctrină în materie.

Cu toate acestea, în raport cu terţii, două categorii de contabili joacă un rol specific în procesul de afirmare şi garantare a integrităţii contabilităţii: experţii contabili şi comisarii de conturi.

Specialitatea de **expert contabil** este o profesiune *independentă,* reglementată şi definită oficial în fiecare ţară. Cu referire la această profesiune, legislaţia franceză, de exemplu, arată că este expert sau „revizor contabil" cel ce face obişnuit profesiunea de a verifica şi aprecia contabilitatea întreprinderilor şi organismelor de care este legat printr-un contract de muncă. Expertul contabil este, de asemenea, abilitat să atesteze regularitatea şi sinceritatea bilanţurilor şi conturilor de rezultate.

În Franţa, misiunile experţilor contabili sunt grupate în două categorii principale:

a) supervizarea contabilităţii, pentru care trebuie să facă adesea analize şi sondaje foarte ample;

b) asistenţă şi consiliere.

Experţii contabili sunt obligatoriu membri ai Ordinului experţilor contabili şi contabililor agreaţi (OECCA).

Condiţiile pentru înscrierea în calitatea de expert contabil pe lista ordinului, în Franţa, sunt: să fie cetăţean francez şi să se bucure de drepturi civile; să nu fi avut nici o condamnare penală sau corecţională de natură a-i ştirbi onoarea şi nici din cele vizate de legislaţia referitoare la interzicerea dreptului de a administra şi de a-şi atribui societăţi; să aibă vârsta de 25 ani împliniţi; să fie titular al diplomei de expert contabil, eliberată de Ministerul Educaţiei Naţionale; să prezinte garanţii morale, necesare pentru asemenea muncă.

Comisarii de conturi au ca misiune principală şi legală *verificarea conturilor de exerciţii aşa cum acestea au fost întocmite de contabilii şi conducătorii societăţilor*, adică să analizeze şi să aprecieze regularitatea, sinceritatea şi capacitatea de a furniza informaţii care să garanteze o imagine fidelă pentru patrimoniile respective. Alături de această funcţie de revizie, comisarii de conturi îndeplinesc şi o misiune de revizie, „o dimensiune de garant al integrităţii sistemului contabil de informaţii. Ei trebuie mai ales să semnalizeze asociaţilor neregularităţile şi inexactităţile pe care le-au descoperit în cursul verificărilor; trebuie să atragă atenţia asupra faptelor care riscă să altereze conturile, să sesizeze procurorul Republicii în legătură cu faptele delicate, mai ales infracţiuni de natură fiscală de care au luat cunoştinţă în cursul misiunii lor"[18].

În viziunea americană, expertul contabil, ca revizor financiar independent, îndeplineşte un *rol* critic, în verificarea informaţiilor financiar-contabile pentru utilizatorii externi[19].

În România, conform celor statuate prin Ordonanţa Guvernului României nr. 65 din 19 august 1994, aprobată prin Legea nr. 42/1995, modificată şi completată prin

---

[18] Bernard Colasse, *op.cit*, p. 277 şi urm.

[19] Jay E. Smith, K. Fred Skouse, *Accounting*, Eleventh Edition, College Division Sputh Western Publishing Co, 1992, p. 5-6.

O.G. nr. 89/1998, aprobată prin Legea nr. 186/1999, publicată în M. Of. nr. 592/1999, profesia de expert contabil şi de contabil autorizat se exercită de către persoanele care au această calitate obţinută pe bază de examen şi în condiţiile prevăzute de lege.

În baza prevederilor acestui act normativ, *expertul contabil este persoana care a dobândit această calitate în condiţiile prevăzute de lege şi are competenţă profesională de a verifica şi de a aprecia modul de organizare şi de conducere a activităţii economico-financiare şi de contabilitate, de a supraveghea gestiunea societăţilor comerciale şi de a verifica legalitatea bilanţului contabil şi a contului de profit şi pierdere.*

Expertul contabil poate executa pentru persoanele fizice şi juridice următoarele lucrări:

a) ţine sau supraveghează contabilitatea şi întocmeşte sau verifică şi certifică bilanţul contabil;

b) acordă asistenţă privind organizarea şi ţinerea contabilităţii;

c) efectuează expertize contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice ori juridice în condiţiile prevăzute de lege;

d) îndeplineşte, potrivit dispoziţiilor legale, atribuţiile prevăzute în mandatul de cenzor la societăţile comerciale.

Categoriile de lucrări executate de experţi contabili şi prevăzute în Ordonanţa nr. 65/1994, republicată cu modificările şi completările ulterioare, şi-au diminuat sfera. Astfel, prin intrarea în vigoare a O.U.G. nr. 75/1999, republicată, s-au abrogat prevederile referitoare la auditul financiar contabil, iar prin Ordonanţa nr. 71/2001 privind organizarea şi exercitarea activităţii de consultanţă fiscală, experţii contabili nu mai pot executa lucrări cu caracter fiscal.

Calitatea de expert contabil poate fi obţinută, prin examen, de persoana care îndeplineşte următoarele condiţii:

a) are capacitate de exerciţiu deplină;

b) are studii economice superioare în specialitatea contabilitate-finanţe, cu diplomă recunoscută de Ministerul Educaţiei Naţionale şi practică în specialitate de cel puţin 3 ani sau studii economice superioare şi practică în specialitate de cel puţin 5 ani;

c) nu a suferit nici o condamnare care, potrivit legislaţiei în vigoare, interzice dreptul de gestiune şi de administrarea societăţilor comerciale.

La cerere, persoanele care au titlul de academician, profesorii şi conferenţiarii universitari, doctorii în economie şi doctorii docenţi, cu specialitate finanţe sau contabilitate, au acces la profesia de expert contabil pe baza titlului de doctor, cu îndeplinirea condiţiilor prevăzute şi susţinerea unui interviu privind normele de organizare şi funcţionare a C.E.C.C.A.R.

Experţii contabili pot să-şi exercite profesia individual sau se pot constitui în societăţi comerciale potrivit legii.

Societăţile comerciale de expertiză contabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiţii:

a) să aibă ca obiect de activitate exercitarea profesiei de expert contabil;

b) majoritatea acţionarilor sau asociaţilor să fie experţi contabili şi să deţină majoritatea acţiunilor sau a părţilor sociale;

c) consiliul de administraţie al societăţii comerciale să fie ales în majoritate din acţionarii sau asociaţii experţi contabili;

d) acţiunile să fie nominative şi orice nou asociat sau acţionar să fie admis de adunarea generală.

Contabilul autorizat *este persoana care a dobândit această calitate pe bază de examen în condiţiile prevăzute de normele legale şi are capacitatea de a executa pentru persoanele fizice şi juridice următoarele lucrări:*

a) ţine contabilitatea operaţiunilor economico-financiare prevăzute în contract;

b) întocmeşte bilanţul contabil;

c) contabilul autorizat cu studii superioare poate să verifice şi să certifice bilanţul contabil şi să îndeplinească obligaţiile prevăzute de lege pentru cenzorii numiţi la societăţile comerciale.

El îşi pot exercita profesia individual ori în societăţi comerciale de expertiză contabilă.

Pentru obţinerea calităţii de contabil autorizat se cer îndeplinite următoarele condiţii:

a) capacitate de exerciţiu deplină;

b) studii economice superioare, studii medii, altele decât economice, cu diplomă sau licenţă, după caz, recunoscută de Ministerul Educaţiei Naţionale şi cu o vechime în specialitate de 2 ani, cea cu studii superioare de 3 ani, cea cu studii economice medii, şi de 5 ani, cea cu studii medii în alt domeniu decât cel economic;

c) să nu fi suferit nici o condamnare care, potrivit legislaţiei în vigoare, interzice dreptul de gestiune şi de administrare a societăţilor comerciale.

Experţii contabili şi contabilii autorizaţi nu pot să efectueze lucrări pentru agenţii economici sau pentru instituţiile unde sunt salariaţi şi nici pentru persoanele cu care acestea sunt în raporturi contractuale sau se află în concurenţă.

Experţii contabili şi contabilii autorizaţi garantează răspunderea civilă privind activitatea desfăşurată, prin subscrierea unei polite de asigurare sau prin vărsarea unei contribuţii la fondul de garanţii.

Relaţiile experţilor cantabili, contabililor autorizaţi şi societăţilor comerciale de profil cu clienţii se stabilesc *prin contract scris de prestări de servicii.*

Necesitatea realizării unor lucrări de calitate de către toţi membrii Corpului a condus la adoptarea Normelor privind activitatea de expertiză contabilă judiciară. Pe baza acestora, începând cu 1 ianuarie 2003, filialele Corpului organizează activitatea de verificare a calităţii lucrărilor de expertiză contabilă judiciară efectuate de membrii Corpului în condiţiile prevăzute.

Verificarea calităţii acestor lucrări se efectuează de către experţi verificatori, care au calitatea de angajaţi ai C.E.C.C.A.R.

Pentru ocuparea postului de expert verificator este necesară îndeplinirea următoarelor condiţii:

a) să fie expert contabil activ; să aibă o practică în expertize contabile de minim 5 ani de zile;

b) să fie cu plata cotizaţiei la zi;

c) să beneficieze de capacitate de muncă sporită şi să se poată adapta condiţiilor de stres;

d) să beneficieze de o pregătire profesională desăvârşită;

e) să se bucure de o moralitate ireproşabilă;

f) să facă dovada, prin cel puţin două recomandări, că a beneficiat de un comportament personal şi profesional ireproşabil de la înscrierea în Corp până în prezent şi răspunde cerinţelor din punct de vedere al independenţei, conflictului de interese şi a celorlalte aspecte etice şi deontologice;

g) cunoaşte şi aplică în lucrările profesionale prevederile Codului etic naţional al profesioniştilor contabili din România şi Normele profesionale emise de C.E.C.C.A.R.;

h) a efectuat până la solicitarea angajării ca expert contabil verificator cel puţin 20 de expertize contabile judiciare.

Experţii contabili verificatori au următoarele atribuţii:

a) verificarea lucrărilor de expertiză contabilă judiciară înainte de depunerea acestora la organele care le-au solicitat;

b) întocmirea referatelor de verificare tehnică-profesională asupra lucrărilor de expertiză aflate pe rol la comisiile de disciplină ale filialelor la cererea acestor comisii;

c) elaborarea documentelor de evidenţă a activităţii desfăşurate şi raportarea.

În urma verificării lucrărilor, constatările şi observaţiile expertului contabil se vor înscrie într-un referat al cărui model este distribuit de Secretariatul General al Corpului.

Pentru îndeplinirea atribuţiilor sale, expertul contabil verificator colaborează cu biroul de expertiză din cadrul Tribunalului Judeţean şi cu celelalte organe beneficiare ale lucrărilor de expertiză efectuate de membrii corpului.

Experţii contabili şi contabilii autorizaţi *răspund, în exercitarea profesiei, disciplinar, administrativ, civil şi penal, după caz, potrivit legii.*

Sancţiunile care pot fi aplicate sunt:

– mustrare;

– avertisment scris;

– suspendarea dreptului de a exercita profesia de expert contabil sau de contabil autorizat pe o perioadă de timp de la trei luni la un an;

– interzicerea dreptului de a exercita profesia de expert contabil sau de contabil autorizat.

Abaterile în funcţie de care se aplică sancţiunile disciplinare se stabilesc prin regulamentul de organizare şi funcţionare.

11.3.3. Organizarea expertizei contabile

Organizarea expertizei contabile a început şi s-a realizat diferit de la ţară la ţară. Pretutindeni însă cei care realizează expertizele trebuie să posede calitatea de expert contabil. În SUA, cadrul organizatoric îl reprezintă Institutul american de expertiză contabilă (American Institute of Certified Public Accountants), care este organizat sub formă de diviziuni, din care una regrupează societăţile de expertiză contabilă. Institutul a creat, în această diviziune de societăţi, două liste de înscriere: o listă care cuprinde societăţi de expertize contabile ai căror clienţi sunt societăţile părţi de bursă şi o listă în care sunt regrupate cabinetele care nu au societăţile părţi printre clienţii lor (lista societăţilor private).

Societăţile de expertiză contabilă, înscrise ori nu în evidenţa institutului, pot să ceară admiterea lor în prima listă, în cererea de înscriere menţionându-se angajamen-

tul de a respecta regulile şi de a furniza informaţiile referitoare la structura internă şi funcţionarea cabinetelor.

În Germania, rolul de reglementare revine Camerei experţilor contabili, iar responsabilitatea pentru tehnica şi practica contabilă este delegată institutului de expertize contabile. Experţii contabili asigură funcţiile de comisari deconturi. Cei care nu au titlul de expert pot efectua lucrări de revizie contabilă.

În Franţa, orientarea şi îndrumarea activităţii de expertiză contabilă se realizează de Ordinul experţilor contabili şi contabililor agreaţi (autorizaţi) (l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agrées); el are în frunte Consiliul superior care nu are putere de control, ci numai rol normativ, elaborând codul obligaţiilor profesionale, regulamentul interior şi coordonând funcţionarea armonioasă a consiliilor regionale. Unităţile teritoriale sunt organizate sub forma cabinetelor de expertiză contabilă.

Pe lângă Consiliul superior al Ordinului experţilor funcţionează Camera naţională de disciplină, iar în teritoriu funcţionează camere regionale de disciplină care analizează şi apreciază suveran abaterile de la principii şi dau sancţiuni care merg de la avertisment la interdicţia definitivă de a exersa profesiunea.

În România, organizarea expertizei contabile a cunoscut mai multe forme. În baza Decretului nr. 79/1971 privind expertiza contabilă şi expertiza tehnică, ea a funcţionat în cadrul sistemului financiar, fiind organizată pe două niveluri: pe plan central coordonarea, controlul şi îndrumarea expertizei contabile se realizau printr-un birou central pentru expertiza contabilă care funcţiona în Ministerul Finanţelor; pe plan local, organizarea expertizei revenea serviciului bilanţuri şi expertiză contabilă care funcţiona în cadrul direcţiilor generale ale finanţelor publice de la nivelul judeţelor.

Prin Ordonanţa Guvernului României nr. 65/19 august 1994 republicată s-a adoptat un nou sistem de organizare a activităţii de expertiză contabilă şi a contabililor autorizaţi; ordonanţa a fost aprobată prin Legea nr. 42/1995.

În acest cadru a fost organizat **Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi**, ca persoană juridică de utilitate publică şi autonomă din care fac parte experţii contabili şi contabilii autorizaţi, având sediul în Bucureşti. Corpul Experţilor Contabili are filiale fără personalitate juridică în reşedinţele de judeţ şi în municipiul Bucureşti.

Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi are următoarele atribuţii:

a) organizează examene de admitere, efectuarea stagiului şi susţinerea examenului de aptitudini, pentru accesul la profesia de expert contabil şi de contabil autorizat. Programele de examen în vederea accesului la profesia de expert contabil şi de contabil autorizat, reglementările privind stagiul şi examenul de aptitudini se elaborează de C.E.C.C.A.R. şi se avizează de Ministerul Finanţelor Publice, urmărindu-se armonizarea cu prevederile directivelor europene în domeniu;

b) organizează evidenţa experţilor contabili, a contabililor precum şi a societăţilor comerciale de profil, prin înscrierea acestora în Tabloul Corpului;

c) asigură buna desfăşurare a activităţii experţilor contabili şi a contabililor autorizaţi;

d) elaborează şi publică normele privind activitatea profesională şi conduita etică a experţilor contabili şi a contabililor autorizaţi, ghidurile profesionale în domeniul financiar-contabil;

e) elaborează, în colaborare cu instituţiile guvernamentale şi neguvernamentale, „Standardele privind evaluarea societăţilor comerciale", precum şi a unor active sau bunuri ale acestora;

f) sprijină formarea şi perfecţionarea profesională a experţilor contabili şi a contabililor autorizaţi;

g) apără prestigiul şi independenţa profesională a membrilor săi în raporturile cu autorităţile publice, organismele specializate, precum şi cu alte persoane fizice şi juridice;

h) colaborează cu asociaţiile profesionale de profil din ţară şi din străinătate;

i) editează publicaţii de specialitate etc.

Organizarea şi funcţionarea Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi este stabilită prin Regulamentul aprobat de Conferinţa Naţională, cu avizul Ministerului Justiţiei. Acestea se realizează pe două secţiuni:

a) secţiunea experţilor contabili;

b) secţiunea contabililor autorizaţi.

Înscrierea experţilor contabili şi a contabililor autorizaţi în Tabloul Corpului se face la cerere, de către filialele judeţene şi a municipiului Bucureşti, dacă cei în cauză fac dovadă că îndeplinesc condiţiile prevăzute. După înscrierea în Tablou, experţii contabili şi contabilii autorizaţi depun jurământ scris.

Organele de conducere ale Corpului sunt: Conferinţa Naţională; Consiliul Superior al Corpului şi Biroul permanent al Consiliului Superior. Pe lângă Consiliul Superior, precum şi pe lângă consiliile filialelor funcţionează câte un reprezentant al M.F.P., care urmăreşte ca hotărârile şi măsurile luate de C.E.C.C.A.R. şi de filialele sale să respecte întocmai reglementările în vigoare. *La filiale, organele de conducere sunt: adunarea generală, Consiliul filialei şi biroul permanent al acestuia.*

Activitatea Corpului Experţilor Contabili şi a filialelor sale se controlează de către cenzori aleşi de Conferinţa Naţională şi, respectiv, de adunările generale.

Pe lângă Consiliul Superior al Corpului funcţionează *Comisia superioară de disciplină*, compusă din cinci membri titulari şi cinci supleanţi, care aplică sancţiunile prevăzute pentru abateri de la normele activităţilor de expertiză contabilă şi soluţionează contestaţiile la hotărârile disciplinare pronunţate de comisiile de disciplină ale filialelor.

Potrivit Ordonanţei Guvernului, *evidenţele experţilor contabili (şi tehnici), precum şi lucrările curente de expertiză trec de la direcţiile generale ale finanţelor judeţene la tribunalele judeţene.*

11.3.4. Metodologia efectuării expertizei contabile

Efectuarea expertizei judiciare poate fi cerută de procuror, de organele judiciare, din oficiu, în baza rolului activ pe care trebuie să-l joace, iar cea extrajudiciară, de părţile aflate în litigiu sau interesate.

Părţile au dreptul să ceară ca, pe lângă expertul numit la recomandarea Corpului sau filialei acestuia, să participe la efectuarea expertizei – pe cheltuiala lor – şi un expert recomandat de acestea, care trebuie însă să figureze în evidenţele Tabloului Corpului Experţilor Contabili.

Organul care dispune expertiza trebuie să precizeze filialei locale natura litigiului pentru care se solicită expertiza, problemele la care trebuie să răspundă expertul, pentru a putea fi recomandaţi experţi corespunzători.

Alegerea experţilor se face şi în funcţie de specialitatea lor, în problemele care se cer expertizate, precum şi de necesitatea efectuării expertizei în timpul cerut.

Dispunerea expertizei contabile judiciare se face prin ordonanţă de către organele procuraturii, Poliţiei sau prin încheiere de către tribunale şi judecători. Organul care dispune expertiza contabilă trebuie ca, prin acelaşi document, să prevadă obiectul şi obiectivele expertizei, întrebările la care trebuie să răspundă şi termenul de depunere a raportului de expertiză.

Obiectul şi obiectivele expertizei trebuie astfel formulate şi delimitate încât sfera operaţiunilor şi documentelor de analizat în cadrul expertizei să nu depăşească competenţa expertului.

Întrucât toate acestea sunt probleme complexe, stabilirea obiectivelor se poate realiza şi ea în 2 etape:

a) numirea expertului la termenul când se cere încuviinţarea probei de expertiză contabilă; în această fază, are loc numai stabilirea obiectivelor de principiu, se fixează termenul pentru citarea părţilor şi chemarea expertului numit;

b) în faza a doua, în prezenţa părţilor şi a expertului se stabilesc întrebările la care trebuie să răspundă expertul, se stabileşte termenul de efectuare a expertizei, se precizează şi condiţiile de participare a părţilor.

Un rol important în reuşita expertizei contabile îl are formularea întrebărilor la care se solicită răspuns din partea expertului contabil.

Organele care dispun efectuarea expertizei contabile trebuie să pornească, de fiecare dată, de la premisa că juristul trebuie să joace rolul determinant, de orientare, prin formularea obiectivelor şi întrebărilor, obligându-l pe expert să analizeze în întregime documentele implicate de lămurirea cazului respectiv şi să se pronunţe argumentat şi documentat asupra problemelor de fond. Ca urmare, întrebările pentru expertul contabil trebuie, *în primul rând,* să fie formulate cât mai clar şi concret, astfel încât să-l conducă pe expert la întocmirea unor răspunsuri şi concluzii concrete, precise şi la obiect, în strânsă legătură cu conţinutul cauzei care se judecă.

Pentru aceasta este necesar, *în al doilea rând,* ca întrebările să fie formulate în strânsă legătură cu împrejurările concrete ale cauzei, să se refere la probleme care impun cunoştinţe de specialitate, teoretice şi practice şi care să solicite, din partea expertului, elucidarea cât mai completă a acestora şi, dacă este cazul, să-l conducă la o analiză cât mai amplă a documentaţiei, la refacerea calculelor sau la reconstituirea datelor referitoare la starea gestiunii la un moment dat.

În al treilea rând, formularea întrebărilor trebuie să urmeze o ordine logică, decurgând din desfăşurarea proceselor economice ale gestiunii economice şi din cerinţele conducerii expertului către formularea concluziilor finale. De exemplu, întrebările referitoare la modalităţile de aplicare a cotelor legale de perisabilitate trebuie să fie legate de cele privind efectuarea inventarului şi în orice caz ele trebuie să le preceadă pe cele referitoare la mărimea prejudiciului în gestiune şi la răspunderea materială, aceasta din urmă făcând parte din concluziile finale, către care trebuie să conducă expertiza contabilă.

În al patrulea rând, formularea întrebărilor nu trebuie să ceară expertului încadrarea juridică a faptelor – aceasta fiind de competenţa organului care dispune efectuarea expertizei contabile – sau să divulge părerea acestuia cu privire la natura faptei, pentru a nu-l influenţa pe expert.

În al cincilea rând, întrebările trebuie formulate în limita competenţei expertului contabil, a drepturilor şi obligaţiilor acestuia şi să fie astfel formulate încât să cuprindă toate problemele neclare ale cauzei, pentru a nu mai fi necesare completări ulterioare, care ar necesita prelungirea termenului.

În cazul în care expertiza contabilă nu se poate efectua fără o prealabilă revizie de fond a unităţii, fără aducerea la zi a evidenţelor sau fără efectuarea prealabilă a altor asemenea lucrări, expertul trebuie să întocmească despre aceasta un proces-verbal pe care îl înaintează, prin biroul local pentru expertize contabile, organului care a ordonat expertiza. Acesta, la rândul său, poate cere efectuarea, de către organele competente, a reviziei de fond sau a celorlalte lucrări necesare; este interzisă îndeplinirea acestor lucrări de către expertul contabil, acestea depăşind competenţa expertului.

Efectuarea lucrărilor de expertiză contabilă cuprinde următoarele lucrări de bază: verificarea documentelor aflate la dosarul cauzei; examinarea datelor şi înregistrărilor contabile, analiza materialelor organelor de control, folosirea concluziilor altor expertize; utilizarea altor documente; întocmirea raportului de expertiză.

Verificarea documentelor în expertiza contabilă se face pe baza documentelor existente la dosarul cauzei. Expertul contabil trebuie să ia în consideraţie numai documentele care cuprind date reale şi sunt întocmite cu respectarea dispoziţiilor legale în vigoare.

Ca urmare, înainte de a face expertiza, expertul contabil trebuie să stabilească *valabilitatea documentelor justificative şi gradul în care acestea exprimă realitatea şi legalitatea operaţiilor*. Realizarea acestei sarcini presupune corelarea datelor înscrise în documentele respective cu cele din evidenţa economică şi alte mijloace de probă. Dacă se constată că nu au fost respectate condiţiile de formă sau de fond în completarea documentelor se procedează la cercetări suplimentare.

De multe ori, organele penale sau de judecată care apelează la probe cu expertiză trebuie să ceară expertului aprecieri cu privire la calitatea şi legalitatea unui inventar, ale cărui realităţi şi corectitudine sunt puse la îndoială, sau la corectitudinea documentelor şi registrelor contabile (această cerinţă fiind deosebit de importantă în cazurile de fraude sau de bancrută frauduloasă).

Mai multe împrejurări dau inventarului această importanţă. Pe de o parte, se ştie că diferitele inventare delimitează între ele diferite perioade de gestiune, dând posibilitatea să se obţină informaţii importante şi să se pună în evidenţă prejudicii care constituie punctul de pornire al unor acţiuni civile sau penale. În acelaşi timp, inventarierea reprezintă momentul în care se rezolvă probleme gestionare importante, între care: efectuarea de compensări; calcularea pierderilor normale; stabilirea de minusuri sau plusuri în gestiune; determinarea noului sold de pornire a gestiunii.

Pe de altă parte, de multe ori lipsurile în gestiune sunt acoperite prin întocmirea necorespunzătoare a listelor de inventariere, care pot îmbrăca diverse forme: înscrierea incompletă în inventar a denumirii unui sortiment, pentru a conduce la concluzii şi evaluări nereale; evaluarea eronată a inventarului prin practicarea unor preţuri diferite; confundarea unor sortimente asemănătoare, dar cu preţuri diferite pentru a

influenţa valoarea totală a inventarului; vicii de formă în înscrierea datelor şi rezultatelor inventarierii (folosirea incorectă a formularelor, lipsa semnăturilor membrilor comisiei);

Abaterile de formă sunt cercetate în măsura în care ele pot sprijini în înţelegerea obiectului expertizei, a stabilirii unei eventuale legături cu prejudiciul expertizat.

Pornind de la incorectitudinile care au condus la apariţia prejudiciului, *organele judiciare pot cere expertului contabil să stabilească fie realitatea unui inventar, fie situaţia de gestiune fără a ţine seamă de unele inventare intermediare.*

Este de asemenea necesară analiza explicaţiilor părţilor aflate în litigiu.

Dacă într-o cauză în care se dispune efectuarea expertizei contabile s-a efectuat şi controlul financiar, expertul contabil trebuie să examineze materialul de control (procesul-verbal), care poate constitui punctul de plecare în depistarea abaterilor şi neregulilor. Expertul contabil trebuie să analizeze datele expertizelor anterioare, contabile şi tehnice.

11.3.5. Raportul de expertiză contabilă, valorificarea expertizei contabile în practica judiciară

Rezultatul cercetărilor efectuate de expertul contabil se concretizează într-un document numit „Raport de expertiză contabilă".

În conformitate cu practica, el este format din trei părţi:

1. În **„Introducere"** se menţionează organul de urmărire penală sau instanţa care a dispus efectuarea expertizei, data când s-a dispus efectuarea, numele şi prenumele expertului contabil, data şi locul unde a fost efectuată expertiza, data întocmirii raportului de expertiză, obiectul acesteia şi întrebările la care trebuie să se răspundă, materialul pe baza căruia expertiza a fost efectuată şi dacă părţile au dat explicaţii în cursul expertizei.

2. În partea a doua, **„Desfăşurarea expertizei contabile"**, se cuprind descrierea amănunţită a operaţiilor de efectuare a expertizei contabile, obiecţiile sau explicaţiile părţilor, precum şi analiza acestora, în lumina celor constatate de expert.

Constatările menţionate în raport trebuie să fie susţinute, pentru fiecare caz, de materialul documentar pe care se sprijină; totodată, ele trebuie însoţite de dispoziţii normative (legi hotărâri etc.) în vigoare în domeniul respectiv şi pe baza cărora a fost făcută fiecare constatare.

Dacă expertul nu împărtăşeşte punctul de vedere al organelor de control sau al altei expertize, el trebuie să menţioneze aceste deosebiri, pe baza documentaţiei şi a dispoziţiilor normative.

3. **„Concluzii"** – parte în care se scriu răspunsurile concrete la întrebările formulate de organul care a dispus efectuarea expertizei contabile. Tot aici se menţionează şi cauzele care au favorizat producerea prejudiciului (atunci când el există).

Anexele la raportul de expertiză contabilă cuprind diferite situaţii, tabele, grafice în care se prezintă sistematizat date care au stat la baza fundamentărilor constatărilor formulate în raport. Anexele se întocmesc numai dacă este necesară documentarea şi argumentarea mai dezvoltată a unei constatări şi fac parte integrantă din raportul de expertiză contabilă.

Dacă sunt mai mulţi experţi numiţi în aceeaşi cauză, se întocmeşte un singur raport de expertiză contabilă. Dacă nu există unanimitate de păreri, opiniile separate

sunt consemnate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă; în cazul în care există un dezacord total sau deosebiri mari de vederi, fiecare expert contabil întocmeşte un raport de expertiză, separat.

Raportul de expertiză contabilă se înaintează, împreună cu anexele sale, la organul care a dispus efectuarea expertizei.

Expertiza contabilă, ca şi celelalte forme de expertiză, este un mijloc de probă pentru formarea convingerii instanţei sau organului care a dispus expertiza. De aceea, aprecierea finală şi valorificarea expertizei contabile se face de către organele care au dispus efectuarea expertizei.

Concluziile expertului contabil nu sunt imperative pentru organul judiciar. Judecătorul le foloseşte în măsura în care le consideră exacte şi le apreciază critic, ca şi pe celelalte probe.

BIBLIOGRAFIE

1. Valeria Băbăiță, Mihai Epuran, Corina Grosu, *Contabilitate și control de gestiune*, Ed. Economică, București, 2000.

2. A. R. Belkaoui, *Accounting theory*, Academic Press Limited, 1994.

3. Octavian Bojian, *Bazele contabilității*, Ed. Economică, București, 2003.

4. Mircea Boulescu, *Contabilitate și expertiză contabilă*, Ed. Fundației „România de mâine", București, 2000.

5. Alain Burlaud (coord.), François-Denis Poitrinal, Edouard Salustra, *Comptabilité et droit comptable. L'intelligence des comptes et leur cadre légal*, Gualino éditeur, Paris, 1998.

6. Michel Capron, *Contabilitatea în perspectivă*, Ed. Humanitas, București, 1994.

7. Oprea Călin (coord.), *Contabilitate de gestiune*, Ed. Tribuna Economică, București, 2002.

8. Oprea Călin, Mihai Ristea, *Bazele contabilității*, Ed. Național, București, 2001.

9. Oprea Călin, Mihai Ristea, *Bazele contabilității*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2003.

10. Bernard Colasse, *Contabilitate generală*, ed. a IV-a, Ed. Moldova, Iași, 1995.

11. Ștefan Crăciun, *Controlul și auditul financiar. Expertiza contabilă*, Ed. Economică, București, 2002.

12. Gheorghe Crețoiu, Ion Bucur, *Contabilitate. Noul sistem și expertiza contabilă*, Ed. Actami, București, 1997.

13. Niculae Feleagă, *Sisteme contabile comparate*, ed. a II-a, vol. I - *Contabilitățile anglo-saxone*, Ed. Economică, 1999; vol. II - *Normele contabile internaționale*, 2000; vol. III - *Normele contabile internaționale*, Ed. Economică, București, 2000.

14. Niculae Feleagă, Ion Ionașcu, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I; vol. II, Ed. Economică, București, 1998.

15. Niculae Feleagă, Liliana Malciu, Ștefan Bunea, *Bazele contabilității. O abordare europeană și internațională*, Ed. Economică, București, 2002.

16. Niculae Feleagă, Liliana Malciu, *Politici și opțiuni contabile*, Ed. Economică, București, 2002.

17. Andrei T. Filip, *Etica și/sau morala în actul de producere și difuzare a informației contabile;* în Lucrările simpozionului „Globalizare și dezvoltare în domeniul financiar-contabil", Editura ASE, București, 2001.

18. Ion Ionașcu, *Epistemologia contabilității*, Ed. Economică, București, 1997.

19. Ion Ionașcu, *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane. Studii privind paradigmele și practicile contabilității*, Ed. Economică, București, 2003.

20. Liliana Malciu, *Cererea și oferta de informații contabile*, Ed. Economică, București, 1998.

21. Maria Manolescu, Georgeta Petre, Alexandru Lazăr, *Studii de caz în condițiile aplicării Reglementărilor contabile simplificate*, Ed. Economică, București, 2003.

22. Mihaela Minu, *Contabilitatea ca instrument de putere*, Ed. Economică, București, 2002.

23. Emil Nișulescu, Maria Manolescu, Gheorghe Lepădatu, *Drept contabil*, Ed. Tribuna Economică, București, 1996.

"GH. ASACHI"
IAȘI

24. Lavinia Olimid, *Măsurarea rezultatului contabil*, Ed. Economică, Bucureşti, 1998.

25. Luca Paciolo, *Tratat de contabilitate în partidă dublă*, versiune românească, studiu introductiv şi postfaţă de prof. univ. dr. docent Dumitru Rusu şi prof. univ. dr. Ştefan Cuciureanu, Editura Junimea, Iaşi, 1981.

26. Iacob Petru Pântea, *Managementul contabilităţii româneşti*, vol. I-II, Ed. Intelcredo, Deva, 1998.

27. O. Pastré, M. Vigier, *Le capitalisme déboussolé. Aprés Enron et Vivendi: soixante réformes pour nouveau gouvernement d'entreprise*, Editions La Découverte, Paris, 2003.

28. Y. Presqueux, *Ethique et comptabilité*; în „Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit", Ed. Economică, Bucureşti, 2000.

29. Angela Răduţi, *Contabilitate publică*, Ed. Economică, Bucureşti, 2003.

30. Mihai Ristea, *Opţiuni, metode şi politici contabile de întreprindere*, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 2001.

31. Mihai Ristea, *Normalizarea contabilităţii – bază şi alternative*, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 2002.

32. Mihai Ristea, Dumitru C., *Contabilitatea aprofundată*, Ed. Lucman, Bucureşti, 2002.

33. Marian Săcărin, *Contabilitatea grupurilor multinaţionale*, Ed. Economică, Bucureşti, 2001.

34. Marian Săcărin, *Grupurile de societăţi şi repere ale interpretării conturilor consolidate*, Ed. Economică, Bucureşti 2002.

35. Liviu Sebe, Valentin Ariton, *Contabilitatea şi fiscalitatea operaţiunilor privind fuziunea şi lichidarea societăţilor comerciale*, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 1998.

36. Alexandru Ţugui, *Contabilitatea inflaţiei. Teorie. Practică. Modelări informatice*. Ed. Economică, 2000.

37. Legea contabilităţii nr. 82/1991, modificată şi completată, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 629/26 august 2002.

38. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 85 din 20 februarie 2001.

39. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 306/26 febr. 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 279 din 25 aprilie 2002.

40. *Audit financiar 2000. Standarde. Codul privind conduita etică şi profesională,* editat de Camera auditorilor din România, Ed. Economică, 2001.

41. Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate. Partea I, M.F.P., Ed. Economică, 2001.

42. Ordinul M.F.P. nr. 117/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind închiderea conturilor contabile, întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare privind execuţia bugetară la 31 decembrie 2003, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 67/27.01.2004. Vezi şi „Economistul", ediţie specială nr. 635, februarie 2004.

43. *Standardele Internaţionale de [illegible]*, Ed. Economică, Bucureşti, 2002.

"GH. ASACHI"
IAŞI

Literatură economică apărută la Editura ALL BECK

(oferta lunii martie 2003)

Din Colecția OECONOMICA

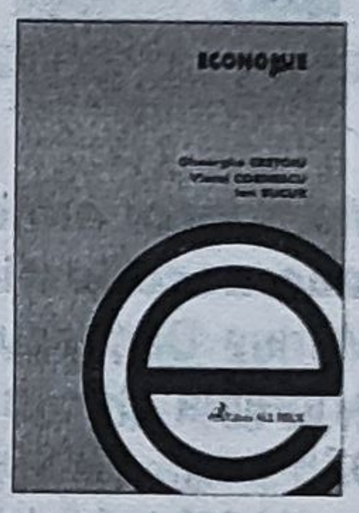
Contabilitatea pe înțelesul tuturor
Gheorghe Negoescu, Gheorghe Talaghir, Carmen Talaghir-Crețu
352 pag., 220.000 lei

Bazele statisticii pentru afaceri
Gheorghe Negoescu, Rodica Ciobanu, Cristina-Aurora Bontaş
472 pag., 110.000 lei

Bazele teoriei politicii economice
Aurel Iancu
648 pag., 110.000 lei

Economia resurselor naturale
Viorica Răducanu
400 pag., 80.000 lei

Integrarea economică
Emilian M. Dobrescu
284 pag., 115.000 lei



Economie
Gheorghe Crețoiu, Viorel Cornescu, Ion Bucur
680 pag., 540.000 lei

Economie politică
vol.I: Microeconomie;
vol.II: Macroeconomie şi contabilitate națională;
vol.III: Macroeconomie în economia deschisă
Jacques Genereux
176/166/160 pag., 260.000 lei

Globalitate şi management
Gheorghe Badrus, Eduard Rădăceanu
240 pag., 90.000 lei

Statistică internațională
Liviu Stelian Begu
176 pag., 80.000 lei

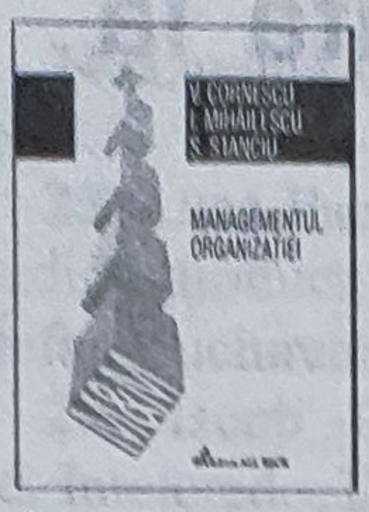
Macroeconomia relațiilor economice internaționale
Angelica Băcescu-Cărbunaru
328 pag., 110.000 lei

Managementul schimbărilor. Valorificarea potențialului creativ al resurselor umane
Armenia Androniceanu
184 pag., 55.000 lei

Prețurile şi indicatorii macroeconomici
Florina Tănase
168 pag., 50.000 lei

Macroeconomie - perspectiva europeană
M. Burda, C. Wiplosz
656 pag., 290.000 lei

Din Colecția MANAGEMENT&MARKETING



Managementul organizației
Viorel Cornescu, Ioan Mihăilescu, Sica Stanciu
296 pag., 330.000 lei

Din Colecția TESTE

Bazele economiei. Aplicații
Monica Dudian, Gabriela Molănescu, Nicolae Moroianu, Dragoş Huru, Mihaela Dobre
144 pag., 185.000 lei

Contabilitatea financiară. Teste grilă
ed. a II-a
Niculina Chebac, Carmen Sîrbu
256 pag., 150.000 lei

În afara colecțiilor

Finanțe transnaționale.
Decizia financiară în corporația modernă
Costea Munteanu, Alexandra Horobeț
880 pag., 580.000 lei

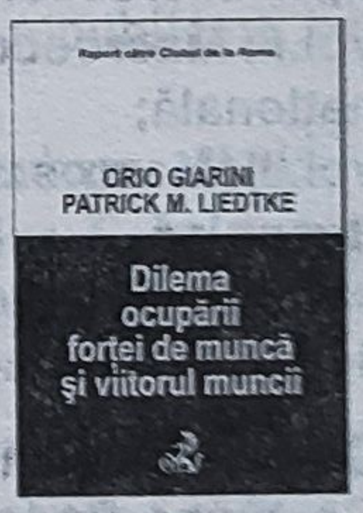
Macroeconomie şi politici macroeconomice
Marius Băcescu,
Angelica Băcescu-Cărbunaru
928 pag., 220.000 lei

Analiza sistemelor economice
Mihai Păun
288 pag., 110.000 lei

Comportamentul uman. O abordare economică
Gary S. Becker
240 pag., 220.000 lei

Introducere în studiul economiei de piață
Cătălin Huidumac, Angela Rogojanu
304 pag., 110.000 lei

Dilema ocupării forței de muncă şi viitorul muncii
Orio Giarini, Patrick Liedtke
224 pag., 140.000 lei



Din Colecția CARIERE

Teste de autocunoaştere
Jim Barrett
288 pag., 160.000 lei

Editura ALL BECK
Str. Sergent Nuțu Ion nr. 2, sector 5, Bucureşti
Tel.: 021/335.32.44; fax: 021/335.32.18
E-mail: comenzi@allbeck.ro

EDITURA ALL BECK

Str. Serg. Nuțu Ion nr. 2, sector 5, BUCUREȘTI
Tel.: 021/ 335.32.44, fax: 021/ 335.32.18
E-mail: comenzi@allbeck.ro
Capital social: 3.814.000.000 lei
C.U.I. R-10306075

TALON DE COMANDĂ PENTRU CĂRȚI

Titlurile lucrărilor comandate	Nr. exemplare

EDITURA ALL BECK

Str. Serg. Nuțu Ion nr. 2, sector 5, BUCUREȘTI
Tel.: 021/ 335.32.44, fax: 021/ 335.32.18
E-mail: comenzi@allbeck.ro
Capital social: 3.814.000.000 lei
C.U.I. R-10306075

TALON DE COMANDĂ PENTRU CĂRȚI

Titlurile lucrărilor comandate	Nr. exemplare

• Pentru a comanda titlurile dorite, completați talonul, decupați-l și depuneți-l în cea mai apropiată cutie poștală (nu aveți nevoie de plic și timbru).
• Cărțile comandate vă vor fi expediate prin poștă, taxele de expediere fiind suportate de editură.
• Achitarea comenzii va fi făcută la oficiul poștal, în momentul ridicării coletului. În interiorul coletului veți găsi și factura corespunzătoare comenzii dv.
• Vă rugăm să verificați telefonic la editură disponibilitatea titlurilor în stoc.
• Comanda dv. va fi onorată în termen de maximum 5 zile de la data sosirii ei la editură.
• Pentru comenzi de valori mari, puteți obține reduceri de preț!

CORESPONDENȚĂ RĂSPUNS
C.R.
SE TAXEAZĂ LA DESTINAȚIE

DESTINATAR

EDITURA ALL BECK
BUCUREȘTI
O.P. 83
C.P. 90

EXPEDITOR

Nume_____ Prenume_____

Firma_____ C.U.I._____

Adresa_____

_____

Domeniul de activitate/Ocupația_____

Tel._____ Fax_____ E-mail_____

• Pentru a comanda titlurile dorite, completați talonul, decupați-l și depuneți-l în cea mai apropiată cutie poștală (nu aveți nevoie de plic și timbru).
• Cărțile comandate vă vor fi expediate prin poștă, taxele de expediere fiind suportate de editură.
• Achitarea comenzii va fi făcută la oficiul poștal, în momentul ridicării coletului. În interiorul coletului veți găsi și factura corespunzătoare comenzii dv.
• Vă rugăm să verificați telefonic la editură disponibilitatea titlurilor în stoc.
• Comanda dv. va fi onorată în termen de maximum 5 zile de la data sosirii ei la editură.
• Pentru comenzi de valori mari, puteți obține reduceri de preț!

CORESPONDENȚĂ RĂSPUNS
C.R.
SE TAXEAZĂ LA DESTINAȚIE

DESTINATAR

EDITURA ALL BECK
BUCUREȘTI
O.P. 83
C.P. 90

EXPEDITOR

Nume_____ Prenume_____

Firma_____ C.U.I._____

Adresa_____

_____

Domeniul de activitate/Ocupația_____

Tel._____ Fax_____ E-mail_____

Cartea de față oferă o prezentare cuprinzătoare, amplu documentată şi larg accesibilă a fundamentelor şi procedeelor de bază ale contabilității, în strânsă legătură cu principiile, normele şi exigențele celei de-a doua etape a procesului de reformă din acest domeniu, declanşate în anul 2001.

Lucrarea se adresează nu numai studenților şi economiştilor, ci şi, în general, tuturor celor care doresc să se inițieze şi perfecționeze în acest domeniu esențial pentru producerea informației economice.

ISBN 973-655-366-3
9 789736 553660